

ANÁLISE DO RESULTADO ECONÔMICO EM RELAÇÃO A OPÇÃO DE FATURAMENTO DO CAFÉ DA MANHÃ EM UMA EMPRESA HOTELEIRA: UM ESTUDO DE CASO

Bernardo Corrêa Trintin¹

Roberto Carlos Hahn²

RESUMO

Este artigo realiza um estudo de caso na rede de hotéis ABC, atuante no segmento hoteleiro, da cidade de Gramado - RS, Brasil, tendo como objetivo analisar o resultado econômico quando faturado o café da manhã incluso na diária em forma de serviço ou como produto à parte da diária. Busca-se identificar, desse modo, as variáveis externas e internas e apurar o impacto dos impostos incidentes na venda e na compra do café da manhã e seus insumos. Quanto aos procedimentos metodológicos, esta pesquisa caracteriza-se por um estudo exploratório-descritivo, bem como qualitativo e quantitativo, composto por uma amostra de três sujeitos de pesquisa que, por meio das respostas de entrevistas semiestruturadas com perguntas abertas, proporcionaram apurar as informações solicitadas. Desse modo, observa-se a relação entre o referencial teórico e os dados coletados. Logo, realiza-se, por meio de cálculos, a análise para se atingir os objetivos da pesquisa. O resultado da pesquisa aponta que o melhor resultado econômico da empresa é faturar o café da manhã incluso na diária como serviço. Foram analisados os números reais e verificou-se que a opção de faturamento que a empresa está utilizando é a que apresenta um melhor resultado econômico ao negócio.

Palavras-chave: Opção de faturamento. Café da manhã. Resultado econômico.

This article performs a case study at the ABC hotel network, operating in the hotel segment, from Gramado city (RS/Brazil), aiming to analyze the Economic Outcome when breakfast is included in daily price, as a service or as a product, apart from the daily price. The purpose is to identify the external and internal variables, and to establish the impact of taxes on the sale and purchase of breakfast and its inputs. Regarding methodological procedure, this research is characterized by a descriptive and exploratory study, as well as qualitative and quantitative, composed by a sample of three research subjects that, through answers to semi-structured interviews with open-ended questions, provided to ascertain the requested information. Thereby, the relationship between the theoretical framework and collected data is noted. Therefore, it is accomplished, through calculations, the analysis to achieve the research objectives is fulfilled. The results of the survey indicate that the best economic outcome of the company is to charge the breakfast included in the daily rate as a service. Real numbers were analyzed and it was verified that the billing option that the company is using is the one that presents the best economic outcome to the business.

Keywords: Income Option. Breakfast. Economic outcome.

¹ Acadêmico do Curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Taquara – FACCAT. Taquara/RS. *E-mail:* bertrintin@yahoo.com.br.

² Mestre em Ciências Contábeis. Orientador. Taquara/RS. *E-mail:* roberto@hpcustos.com.br.

1 INTRODUÇÃO

Analisar e projetar cenários em relação a receitas, custos, despesas e rentabilidade de negócios em andamento ou ainda em projeção apresenta-se como um grande desafio a quem desenvolve essa tarefa.

A rede de hotéis ABC está presente no mercado hoteleiro de Gramado – RS desde 2005, de forma consolidada. Em 2018, iniciou um processo de expansão, partindo de uma unidade para uma rede com três unidades, revitalizando, assim, a sua marca e posicionamento de mercado. Em nível de mercado, a expectativa está baseada em dados comerciais do principal veículo de informação (TripAdvisor³) de que a cidade de Gramado, com 36.232 habitantes⁴, e com 163 estabelecimentos de hospedagem⁵, a considerar como hotéis e pousadas, é um polo turístico reconhecido nacionalmente e cada vez mais desejado por turistas. Apresenta, assim, um cenário interessante de crescimento orgânico para o segmento hoteleiro e possibilidades de gerar lucro aos empresários, investidores e acionistas do segmento hoteleiro.

Como todo negócio privado tem como objetivo principal gerar lucro e ser o mais rentável possível, propõe-se, para esta pesquisa, o seguinte questionamento: Qual a opção de faturamento do café da manhã que apresenta o melhor resultado econômico na rede de hotéis ABC, sendo tributado como produto ou incluso na diária como serviço?

No segmento hoteleiro, há duas formas de faturar o café da manhã. Uma delas é na forma de serviço, ou seja, incluso na diária, sofrendo impacto dos impostos diretos de PIS (Programa de Integração Social), COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza). A outra possibilidade de faturamento é na forma de produto, sofrendo impacto tributário dos impostos de PIS, COFINS e ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços).

Aplicam-se, também, os impostos de IR (Imposto de Renda) e CSLL (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido), sendo sua base de cálculo e valor a pagar variáveis conforme o regime tributário optante pela empresa.

Portanto, o presente artigo tem por objetivo geral analisar o resultado econômico quando faturado o café da manhã incluso na diária em forma de serviço ou como produto à parte da diária, de uma empresa hoteleira, localizada em Gramado. Como objetivos específicos, busca-se identificar as variáveis externas e internas relevantes na tomada de decisão em relação à

³ EXPANSÃO, 2018.

⁴ IBGE, 2020.

⁵ BRASIL, 2020.

opção de faturamento do café da manhã, seja como produto ou incluso na diária na forma de serviço. Além disso, apura-se o impacto dos impostos incidentes na venda e na compra do café da manhã e seus insumos.

Para que os objetivos propostos neste estudo fossem alcançados, foi aplicada uma metodologia que se caracteriza, quanto aos objetivos, como exploratório-descritiva. Quanto aos procedimentos técnicos, configura-se como bibliográfica e também, um estudo de caso. Em relação à abordagem do problema, é classificada como qualitativa e quantitativa, sendo utilizada a análise de conteúdo a fim de enriquecer a leitura e a análise dos dados coletados.

A seguir, apresenta-se a sustentação teórica, que fornece o apoio necessário para o desenvolvimento desta pesquisa. Após, tem-se a metodologia utilizada à execução, seguida da demonstração e da análise dos dados levantados, bem como as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Segmento hoteleiro

Segundo Pereira e Espejo (2010), uma empresa hoteleira, por definição, tem como característica oferecer alojamento em unidade habitacional aos seus clientes. Além disso, proporciona serviços auxiliares como alimentação, lazer e promoção de eventos, aumentando, dessa forma, sua receita.

Castelli (2003) concebe o sistema hoteleiro dividido em três grandes setores, a saber: Hospedagem, que envolve a área dos apartamentos e suas áreas sociais; Administração, que é o setor que administra e controla as atividades com a finalidade de garantir e dar condições para o bom funcionamento dos demais setores; e Alimentos e Bebidas, que abrange cozinha, restaurante, sendo responsável pela preparação da alimentação ao cliente.

Em relação a alimentos, conforme Pereira e Espejo (2010), a maioria dos hotéis inclui no valor da diária o café da manhã, por isso os custos referentes a esse serviço devem ser considerados, visto que têm um impacto representativo nos custos variáveis.

2.2 Tributos incidentes no segmento hoteleiro

De acordo com Oliveira *et al.* (2009), os tributos incidem sobre o faturamento, sobre o valor agregado e sobre o resultado. Os tributos de IRPJ (Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas) e a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), são definidos como aqueles

que incidem sobre o resultado positivo das empresas, ou seja, da diferença entre as receitas e as despesas incorridas no período, conforme Oliveira *et al.* (2009), considerando a alíquota do IRPJ de 15% mais adicional de 10%, e CSLL com a alíquota de 9%.

Ainda, segundo Oliveira *et al.* (2009), o ICMS é um tributo de competência dos Estados, que incide sobre a operação de circulação de mercadorias e sobre a prestação de determinados serviços. A alíquota é variável de Estado para Estado, observando-se que, de maneira geral, é de 17%, porém alguns Estados utilizam a alíquota de 18%, como é o caso do Rio Grande do Sul. Assim, conforme Oliveira *et al.* (2009), todas as empresas que transacionam com mercadorias sujeitas à incidência do ICMS terão um gasto com esse tributo, que corresponderá à diferença entre o ICMS pago a seus fornecedores, nas compras de mercadorias, e o ICMS cobrado de seus clientes, nas vendas de mercadorias.

Conforme Lunkes (2004), a empresa hoteleira terá que recolher ICMS sobre refeições e demais produtos que vender aos hóspedes quando não estiverem incluídos no valor da diária, ou seja, deve ser recolhido o imposto desde que esse não seja tributado na indústria.

De acordo com Oliveira *et al.* (2009), são considerados como tributos incidentes sobre o faturamento, além do ICMS, o PIS/PASEP, COFINS e o ISSQN, pois tributam as receitas no momento da entrega de bens ou serviços, sendo definidos como:

- PIS/PASEP (Programa Integração Social e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público): tributo de competência federal incidente em empresas do regime tributário de Lucro Real com a alíquota de 1,65%, sendo não cumulativo; quando enquadradas no Lucro Presumido com a alíquota de 0,65% sobre o faturamento; no Simples Nacional, percentual crescente conforme tabela de Receita Bruta Total em 12 meses;
- COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social): tributo de competência federal incidente em empresas do regime tributário de Lucro Real com a alíquota de 7,6%, sendo não cumulativo; quando enquadradas no Lucro Presumido com a alíquota de 3% sobre o faturamento; no Simples Nacional, percentual crescente conforme tabela de Receita Bruta Total em 12 meses;
- ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza): tributo de competência municipal incidente em empresas optantes pelos regimes tributários de Simples Nacional, Lucro Real e Lucro Presumido com a alíquota variando de 2% a 5%.

O ISSQN, imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes na lista anexa à Lei Complementar 116/2003, sendo o segmento hoteleiro destacado no item nº 9.01:

Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, *apart-service* condominiais, *flat*, *apart-hotéis*, hotéis residência, *residence-service*, *suíte-service*, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres, ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto sobre Serviço [ISSQN]). (BRASIL, 2003, p. 5, grifos da lei).

Conforme a Lei 10.865/2004, os impostos de PIS e COFINS no regime tributário de Lucro Real, para o segmento hoteleiro, deduzem-se para 0,65 e 3%, respectivamente, no regime de não cumulatividade por meio de exclusão de receitas decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo. Ainda, segundo a Lei 10.865/2004, a pessoa jurídica poderá descontar créditos do PIS e COFINS, em 1,65 e 7,6%, respectivamente, quando optante no regime tributário de Lucro Real, calculados em relação a bens e a serviços utilizados como insumos na produção na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (BRASIL, 2004).

2.3 Regimes tributários

Conforme a Lei Complementar 123/2006 (BRASIL, 2006), o Simples Nacional é um regime tributário facilitado e simplificado de recolhimento de tributos para micro e pequenas empresas com receita bruta anual de até R\$ 4.800.000,00. Consiste no pagamento mensal unificado em uma única guia dos seguintes tributos:

- Contribuição Patronal Previdenciária (CPP);
- Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação de Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP);
- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS);
- Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ);
- Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN);
- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

O regime tributário de Lucro Presumido é definido por Oliveira *et al.* (2009) como sendo o regime no qual IRPJ e a CSLL são apurados na sua base de cálculo de forma presumida. Ainda, segundo Oliveira *et al.* (2009), empresas prestadoras de serviços optantes por essa tributação utilizam a alíquota de 32% sobre a receita bruta. Após essa base de cálculo, são aplicadas as alíquotas do IRPJ e CSLL. De acordo com a Receita Federal do Brasil (2019), podem optar pela tributação de Lucro Presumido as pessoas jurídicas não obrigadas à tributação pelo Lucro Real, cuja receita bruta total no ano calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$78.000.000,00, ou a R\$6.500.000,00, multiplicados pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando for inferior a 12 meses.

Conforme Oliveira *et al.* (2009), o regime tributário de Lucro Real pode ser definido como o lucro líquido do período apurado, em que as alíquotas de IRPJ e CSLL são aplicadas sobre o lucro apurado de acordo os princípios básicos da contabilidade, bem como de normas fiscais e comerciais.

2.4 Conceitos relacionados a Contabilidade de Custos

Segundo Dubois *et al.* (2009), a Contabilidade de Custos centra sua atenção no estudo da composição e no cálculo dos custos. Também observa o resultado dos centros ou dos agentes do processo produtivo, tendo como característica ser de caráter interno e estratégico.

Bruni e Famá (2012) complementam que, com as informações coletadas das operações e das vendas, a administração pode empregar os dados contábeis e financeiros para estabelecer os custos de produção e distribuição, unitários ou totais, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados, além dos custos das outras diversas funções do negócio, objetivando alcançar uma operação racional, eficiente e lucrativa.

2.4.1 Receitas e Gastos

Receitas são as entradas de capital originárias da prestação de serviços ou de venda de mercadorias. Ocorre a realização da receita, em regra, quando da transferência do bem ou de serviço para terceiros (MARTINS, 2010, p. 32).

De acordo com Bruni e Famá (2012), os gastos representam a obtenção de um produto ou serviço qualquer, gerando um sacrifício financeiro para a entidade. Martins (2010) reforça que esse sacrifício é representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).

2.4.2 Desembolso e Investimento

Conforme Dubois *et al.* (2009), o desembolso significa a retirada do dinheiro do bolso, ou seja, extrair um montante do caixa para adquirir um produto ou serviço. Essa definição é similar à de Martins (2010), que compreende que o desembolso é o pagamento resultado da aquisição do bem ou serviço

Já o investimento, segundo Martins (2010), é todo o gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro período.

2.4.3 Custo, Despesa e Perda

Segundo Bruni e Famá (2012), o custo representa o gasto relativo a bens ou a serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços como, por exemplo, gastos com matérias-primas, embalagens, mão de obra, aluguel.

Já a despesa, de acordo com Martins (2010), é um bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. As despesas são itens que reduzem o patrimônio líquido e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas.

Ainda, segundo Martins (2010), perda é um bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária, ou seja, são itens que vão diretamente à conta de Resultado, assim como as despesas, mas não representam sacrifícios normais ou derivados de forma voluntária das atividades que geram receita.

2.4.4 Custos Diretos e Indiretos

De acordo com Bruni e Famá (2012), Custos Diretos são aqueles custos diretamente incluídos no cálculo dos produtos e apresentam a propriedade de serem perfeitamente mensuráveis de maneira objetiva. Além disso, Martins (2010) reforça que são custos que podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo ou medição.

Custos Indiretos, conforme Bruni e Famá (2012), necessitam de aproximações, ou seja, algum critério de rateio, para serem atribuídos aos produtos. Segundo Martins (2010), não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e, muitas vezes, arbitrária.

2.4.5 Custos Fixos e Variáveis

Dubois *et al.* (2009) classificam Custos Fixos como aqueles cujos valores são os mesmos, qualquer que seja o volume de produção da empresa dentro de um intervalo relevante. Conforme Nascimento (2001), são gastos que serão desembolsados independentemente da produção, geralmente caracterizados por não variar de acordo com a quantidade produzida.

Já os Custos Variáveis, segundo Martins (2010), é o valor do custo com tais materiais que variam conforme o volume de produção de acordo com uma unidade de tempo, sendo minuto, hora, dia ou mês, por exemplo, indicando que, quanto mais se produz ou se vende, mais os custos irão crescer em concordância. De acordo com Padoveze (2010), são Custos Variáveis aqueles cujo montante em unidades monetárias variam na proporção direta das variações do nível de atividade, sendo os custos calculados conforme variação do nível produzido.

2.4.6 Critério de Rateio

Para Martins (2010), todos os Custos Indiretos só podem ser apropriados de forma indireta mediante estimativas e critérios de rateio, sofrendo influência do rateio de custos dos departamentos, custos ou despesas fixas e custos variáveis. Ainda, segundo Martins (2010), a forma de rateio varia de acordo com o que se deseja ratear e para qual finalidade, definindo, de forma prévia, os critérios julgados como mais adequados para relacioná-los ao processo desejado.

2.4.7 Margem de Contribuição

Segundo Nascimento (2001), a Margem de Contribuição começou a ser utilizada na década de 60 com o conceito de que é a diferença que resta da relação de receitas, custos da mercadoria e despesas mutáveis. Caracteriza-se por conhecer o verdadeiro valor que cada produto contribuiu para a empresa, auxiliando na tomada de decisão.

Para Padoveze (2010), a Margem de Contribuição demonstra o lucro gerado da diferença entre o preço de venda menos os custos e despesas variáveis por unidade de produto. Multiplicando o lucro gerado pelo total de unidades vendidas, obtém-se o resultado da contribuição marginal total do produto.

2.4.8 Ponto de Equilíbrio

2.4.8.1 Ponto de Equilíbrio Contábil

Bruni e Famá (2012) classificam Ponto de Equilíbrio Contábil quando o lucro é igual a zero, ou quando as receitas totais são iguais aos gastos totais. Segundo Martins (2010), o Ponto de Equilíbrio demonstra a situação econômica da empresa, identificando o ponto em que a atividade não está obtendo resultado positivo, isso sem a incoerência de prejuízo, sendo o equilíbrio entre as receitas constituído pelos custos fixos e pelos custos variáveis.

2.4.8.2 Ponto de Equilíbrio Econômico

Conforme Martins (2010), o Ponto de Equilíbrio Econômico aproxima-se mais da realidade das empresas pelo simples fato de incluir em sua fórmula o lucro almejado. Isso pode ser expresso, de maneira esquemática, de acordo com a seguinte formulação:

$$\text{Ponto de Equilíbrio Econômico} = \frac{\text{Custos Fixos} + \text{Lucro Almejado}}{\text{Receitas} - \text{Custo Variável}}$$

2.4.8.3 Ponto de Equilíbrio Financeiro

De acordo com Martins (2010), o Ponto de Equilíbrio Financeiro considera a somatória dos custos fixos, não analisando os valores que a empresa de forma concreta não efetua o desembolso. Dessa forma, tem-se a seguinte esquematização:

$$\text{Ponto de Equilíbrio Financeiro} = \frac{\text{Custos fixos} - \text{Depreciações} + \text{Dívidas}}{\text{Receitas} - \text{Custo Variável}}$$

2.5 Métodos de Custeio

2.5.1 Custeio por Absorção

O custeio por absorção, segundo Dubois *et al.* (2009), considera todos os custos indiretos e diretos, independentemente da fase da produção, ou seja, todos os gastos utilizados

para a produção devem ser absorvidos por eles. Nessa perspectiva, os custos indiretos são considerados por meio de critério de rateio; os diretos, por meio de apropriação.

Para Martins (2010), consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção. Sob esse critério, todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços realizados.

2.5.2 Custeio Variável

Para Bruni e Famá (2012), no sistema de Custeio Variável, apenas os custos variáveis são atribuídos aos produtos elaborados, que, juntamente com as despesas variáveis, serão subtraídos da receita, gerando o valor que é denominado de margem de contribuição.

De acordo com Martins (2010), o método de Custeio Variável agrega aos produtos seus custos variáveis, considerando os custos fixos como despesa, ferindo os princípios contábeis da Competência, Confrontação e Realização.

2.5.3 Custeio baseado em atividades

Custeio por atividades é definido por Dubois *et al.* (2009) como o método que desconsidera as distorções provocadas pelo rateio indiscriminado dos custos indiretos de fabricação, atribuindo aos produtos e serviços os seus gastos indiretos de uma forma mais apropriada. Também é conhecido como Custeio ABC.

2.6 Demonstração do Resultado

Conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TG26 (R5), a Demonstração do Resultado é a demonstração contábil destinada a evidenciar a composição do resultado formado em determinado período de operações da entidade (CFC, 2017).

O artigo 187 da Lei 6.404/1976 instituiu a Demonstração do Resultado - DR. Na Lei 10.406/2002, a DR corresponde ao "resultado econômico", cujo levantamento é obrigatório conforme seu artigo 1.179. A DR tem como objetivo principal apresentar, de forma vertical resumida, o resultado apurado em relação ao conjunto de operações realizadas em um determinado período, normalmente, de doze meses (BRASIL, 1976).

De acordo com a legislação mencionada, art. 187 (BRASIL, 1976), as empresas deverão, na Demonstração do Resultado, discriminar:

- a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
- a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;
- as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas e outras despesas operacionais;
- o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;
- o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;
- as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;
- o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

Para Braga (2012), o lucro refere-se à operação final do exercício: se houver um resultado positivo, será lucro; se houver um resultado negativo, será prejuízo. Após a compensação de cada uma das responsabilidades que as empresas possuem durante todo um período, pode-se obter o resultado líquido do exercício.

A Demonstração do Resultado, bem como a discriminação da sua estrutura que está apresentada no estudo, atende aos requisitos do CPC 26, que tem por objetivo uniformizar a apresentação das demonstrações contábeis segundo as regras internacionais, estabelecendo requisitos gerais para a apresentação das demonstrações contábeis, diretrizes para sua estrutura e os requisitos mínimos (CPC, 2009).

3 METODOLOGIA

Esta seção do artigo tem como objetivo esclarecer o caminho metodológico que encaminhou o estudo, apontando os métodos e estratégias aplicados.

3.1 Método da Pesquisa

O método de pesquisa aplicado foi um estudo de caso, pois, conforme Gil (2019), é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que seja possível o seu amplo e detalhado conhecimento.

3.1.1 Quanto aos objetivos

O presente artigo tem por objetivo realizar um estudo no resultado econômico de uma empresa hoteleira, localizada em Gramado – RS, de acordo com a opção de faturamento do café da manhã. Caracteriza-se, em relação aos seus objetivos, pela sua aplicação prática, tendo como base a classificação apresentada por Vergara (2009), que qualifica a pesquisa com relação a dois aspectos, que seriam quanto aos fins e quanto aos meios.

Quanto aos fins, a pesquisa pode ser considerada exploratória e descritiva. Exploratória, visto que investigará os problemas apresentados em relação ao tema em questão, pois, segundo Silva (2003), o estudo exploratório fundamenta-se, a partir do problema, no aperfeiçoamento de ideias ou na evidencição de intuições, teorias e práticas. Ainda, conforme Silva (2003), classifica-se como descritiva, porque procura descrever características, percepções e possibilidades em relação ao tema e ao ambiente analisado.

Quanto aos meios, classifica-se como bibliográfica. Como dizem Lakatos e Marconi (2009, p. 57), “A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo [...]”. O pesquisador deve estar ciente de que deve coletar os materiais, registrá-los, selecioná-los e organizá-los sem manipulação.

3.1.2 Quanto à forma de abordagem do problema

Quanto à metodologia utilizada, define-se esta pesquisa como qualitativa e quantitativa, uma vez que a qualitativa é baseada em uma característica mais exploratória, aprofundando entendimento sobre os dados coletados, e a quantitativa baseia-se em números e cálculos matemáticos. Consequentemente, por meio desses procedimentos, são tomadas as decisões e as análises os resultados.

O método quantitativo, segundo Prodanov e Freitas (2013), considera que tudo pode ser representado por meio de números e de informações para especificá-los, exigindo o uso de

recursos e apontamentos numéricos. O desenvolvimento deve elaborar eventuais possibilidades entre as variáveis, garantindo maior compreensão dos dados analisados.

De acordo com Gil (2019), o método qualitativo é estabelecido como um prosseguimento de funções, considerando-se, nesse âmbito, a contenção das informações, a classificação, a interpretação e a expressão escrita desses dados.

3.1.3 Método de procedimento

O método de procedimento é monográfico. Segundo Lakatos e Marconi (2009, p. 224), trata-se de “[...] um estudo sobre um tema específico ou particular, com suficiente valor representativo [...]”. Parte do princípio de que um objeto estudado de forma aprofundada é também representativo de outros casos semelhantes.

Quanto à utilização dos resultados, a pesquisa é básica, pois, segundo Gerhardt e Silveira (2009), a pesquisa básica tem como objetivo fazer uma contribuição geral para o conhecimento que seja útil para o campo da ciência e tecnologia, uma vez que engloba interesses no âmbito de pesquisa e procura trazer verdades sobre o assunto.

3.2 Procedimentos de pesquisa

3.2.1 Universo e Amostra

Segundo Lakatos e Marconi (2009), o universo de pesquisa define-se como o conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam pelo menos uma característica em comum. Neste trabalho, o universo refere-se ao departamento financeiro e à controladoria da rede de hotéis ABC, atuante no segmento hoteleiro, na cidade de Gramado - RS, com três unidades em operação.

A amostra “[...] é uma parte do universo (população) escolhida segundo algum critério de representatividade” (VERGARA, 2009, p. 46). A amostra da pesquisa refere-se aos três colaboradores que fazem parte do departamento financeiro e controladoria, cada um deles representando uma unidade da rede de hotéis.

3.2.2 Instrumento de Coleta de Dados

A coleta de dados foi realizada de duas formas, sendo a primeira na forma de entrevista semiestruturada, definida, de acordo com Lakatos e Marconi (2009), como um encontro entre duas pessoas, a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional. Esta pesquisa foi aplicada à amostra definida, com perguntas abertas e fechadas, em ordem pré-estabelecida, justificando a resposta quando solicitado.

A segunda forma de coleta de dados consistiu no levantamento de informações financeiras gerenciais no formato de Demonstração do Resultado referentes ao exercício do ano de 2019, no regime de competência. Também foram consultados os demais relatórios complementares, a saber: relatório de notas fiscais de entrada, relatório de vendas e ocupação, quantidade total de hóspedes e percentual de apropriação das despesas fixas relacionadas ao café da manhã.

Para reforçar o registro de respostas, foram utilizados *notebook* e gravador de voz, pois, segundo Lakatos e Marconi (2009), “As repostas, se possível, devem ser anotadas no momento da entrevista, para maior fidelidade e veracidade das informações”. O uso do gravador de voz na entrevista foi autorizado pelos entrevistados, os quais assinaram o TCLE (Termo de Consentimento Livre e Esclarecido), cuja apresentação junto à pesquisa é necessária em consonância com as orientações do Comitê de Ética em pesquisa da Instituição de Ensino Superior à qual esta pesquisa se vincula como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis, as Faculdades Integradas de Taquara - FACCAT.

3.2.3 Análise dos Dados

De acordo com Vergara (2005), a análise de conteúdo constitui uma técnica que trabalha os dados coletados, objetivando a identificação do que está sendo dito a respeito do tema, gerando a necessidade da decodificação do que está sendo coletado. Para isso, a análise de conteúdo dos dados coletados será realizada em três etapas técnicas, segundo Bardin (2006): pré-análise, exploração do material e tratamento dos resultados, inferência e interpretação. Com isso, o presente trabalho será concluído conforme o pesquisador atender a todos os objetivos propostos.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A pesquisa foi realizada no período de 03 de junho a 30 de julho de 2020, com o deslocamento a cada unidade da rede de hotéis ABC para realização das entrevistas. Os dados para realização deste estudo foram coletados por intermédio dos responsáveis do departamento financeiro e controladoria de cada unidade, de forma individual. Dessa forma, analisa-se, por meio da Demonstração do Resultado e relatórios complementares, o impacto da opção de faturamento do café da manhã no resultado econômico da rede de hotéis ABC. Concluída a coleta de dados e entrevistas, os resultados foram compilados e são expostos a seguir, a partir da análise realizada neste trabalho.

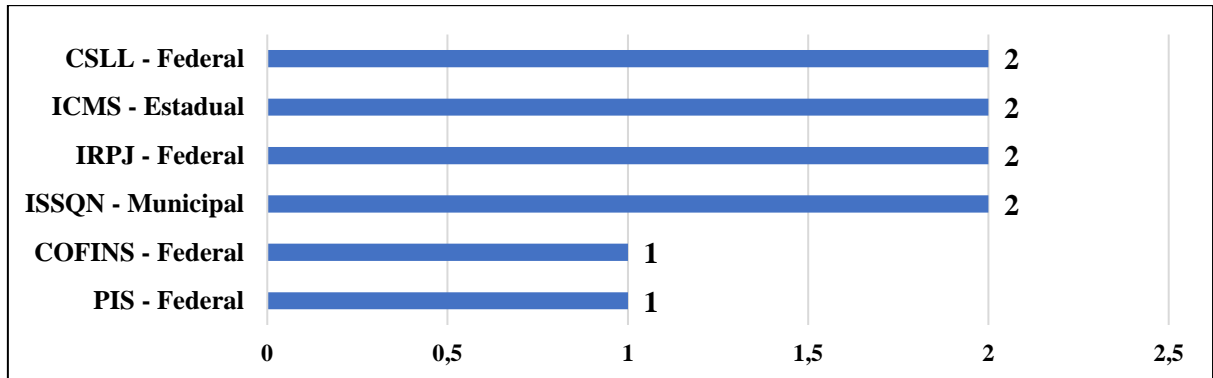
4.1 Análise de perfil da amostra

Na análise de dados, primeiramente, buscou-se observar o perfil dos entrevistados antes das perguntas sobre o tema estudado, principal objetivo deste estudo, pois acredita-se que essas são informações relevantes para o bom entendimento e interpretação dos dados coletados e analisados.

Pergunta 1 – Qual seu tempo de empresa? Há quanto tempo você trabalha no departamento financeiro e controladoria?

Dois entrevistados possuem um ano de empresa e outro trabalha nela há cinco anos, ressaltando-se que todos os entrevistados iniciaram no departamento financeiro e controladoria de cada unidade da rede, permanecendo nele até então.

Pergunta 2 – Você sabe quais são os impostos federais, estaduais e municipais incidem no faturamento, seja por produto ou serviço, e como aplicá-los?

Gráfico 1 – Relação de impostos x aplicação

Fonte: dados da pesquisa (2020), elaborado pelo acadêmico (2020).

Dos três entrevistados, dois afirmam saber aplicar os impostos CSLL, IRPJ, ICMS e ISSQN. Já PIS e COFINS, apenas um entrevistado afirma saber aplicar. Em relação ao conhecimento dos impostos, todos os entrevistados informaram os respectivos impostos federais, estaduais e municipais.

Pergunta 3 – Você tem conhecimento sobre os custos e despesas, fixas e variáveis, Margem de Contribuição e resultado econômico? Você aplica no seu dia a dia?

Todos os entrevistados possuem conhecimento e aplicação de custos e despesas, fixas e variáveis. Em relação à Margem de Contribuição e resultado econômico, dois entrevistados responderam à pergunta afirmando que aplicam os conceitos no seu dia a dia.

4.2 Regimes tributários e faturamento

De acordo com a coleta de dados realizada por meio de entrevista semiestruturada, a rede de hotéis ABC iniciou o ano de 2019 no regime tributário Simples Nacional até o mês de setembro, passando para o Lucro Presumido de outubro a dezembro. Em 2020, alterou seu enquadramento para o regime tributário Lucro Real. A alavancagem promovida pela empresa no início de 2019 necessitou do reenquadramento de regime tributário devido ao fato de as despesas serem consideradas altas e o resultado ser inferior à presunção de 32% pelo Lucro Presumido.

O faturamento da empresa está concentrado na forma de prestação de serviço, ou seja, por unidade habitacional (UH), em 2019, observando-se que, em 2020, permanece na mesma configuração.

4.3 Diária média de 2019 e 2020

O roteiro de entrevista foi desenvolvido de forma a prever dois caminhos, sendo o café da manhã faturado incluso na diária ou como produto. Dessa forma, com a condição de ser faturado incluso na diária durante o ano de 2019, e em 2020, permanecendo dessa forma, foi oportuno questionar à amostra as seguintes perguntas:

Pergunta 4 – Qual o valor da diária média realizada em 2019? Seria o mesmo valor na baixa e na alta temporada? E para 2020?

Quadro 01 – Valores das diárias médias por unidade

Unidade	Alta Temporada	Baixa Temporada	Diária Média
1	R\$ 400,00	R\$ 240,00	R\$ 320,00
2	R\$ 600,00	R\$ 350,00	R\$ 475,00
3	R\$ 375,00	R\$ 275,00	R\$ 325,00
Valores	R\$ 458,33	R\$ 288,33	R\$ 373,33

Fonte: elaborado pelo acadêmico (2020).

Foram listadas as respostas das três unidades da rede hoteleira, sendo 1, a matriz; 2, a filial 1; e 3, a filial 2. Foi possível verificar os valores em alta e baixa temporada, gerando um preço médio realizado por unidade e pela rede em 2019. Com isso, a diária média da rede foi de R\$ 373,33. Para 2020, mantiveram-se os valores.

Pergunta 5 – Caso o faturamento do café da manhã seja por produto, qual o preço de venda médio anual que você sugere?

Todos os entrevistados responderam conforme sua experiência e presunção, visto que a rede de hotéis ABC não fatura o café da manhã como produto. Com isso, as respostas foram R\$ 40,00, R\$ 35,00 e R\$ 30,00, pontuando-se que o preço médio coletado foi de R\$ 35,00. Verificados os valores de diária média e o preço de venda do café da manhã como produto, foi possível correlacioná-los e gerar o preço de diária média sem o café da manhã incluso.

Quadro 2 – Relação do preço de venda do café da manhã na diária média

Preço da Diária Média	Preço de Venda do Café da Manhã	Quantidade de Hóspedes Por Diária	Total Custo Café da Manhã por Diária	Preço da Diária Sem o Preço de Venda do Café da Manhã	Variação %
R\$ 373,33	R\$ 35,00	2,58	R\$ 90,30	R\$ 283,03	24,19%

Fonte: elaborado pelo acadêmico (2020).

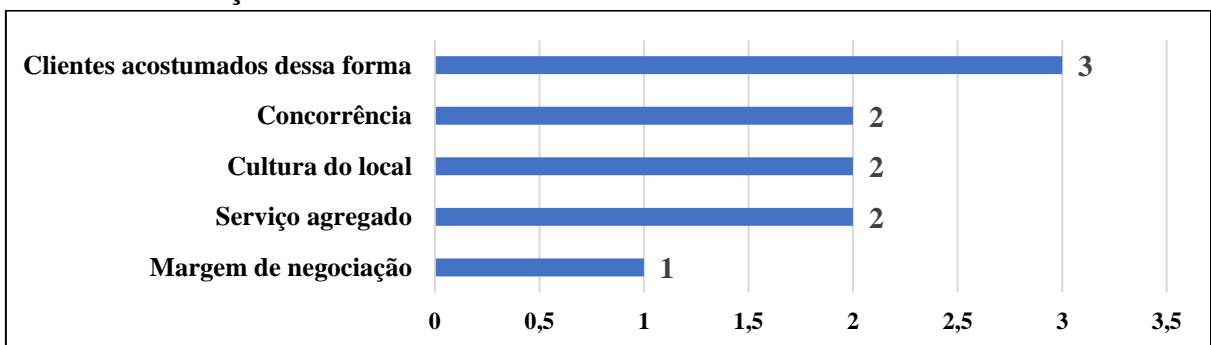
O preço da diária média calculado foi de R\$ 283,03, a considerar a quantidade de hóspedes por diária média de 2,58 pessoas por diária, conforme coletado no relatório de vendas e ocupação de 2019. Com isso, o custo do café da manhã por diária foi de R\$ 90,30, apresentado uma variação de 24,19% entre os preços das diárias. Para efeitos de cálculo de diária média e custo do café da manhã, foi considerado o critério de que 100% dos hóspedes utilizam o café da manhã na rede de hotéis ABC.

4.4 Variáveis externas e internas que impactam na tomada de decisão

As variáveis externas e internas devem ser consideradas como relevantes em análises de simulação e cenários. Dessa forma, seguem perguntas realizadas durante a entrevista:

Pergunta 6 – Na sua opinião, quais são as variáveis externas que afetam na tomada de decisão de faturar o café da manhã como serviço e/ou como produto?

Gráfico 2 – Relação de variáveis externas



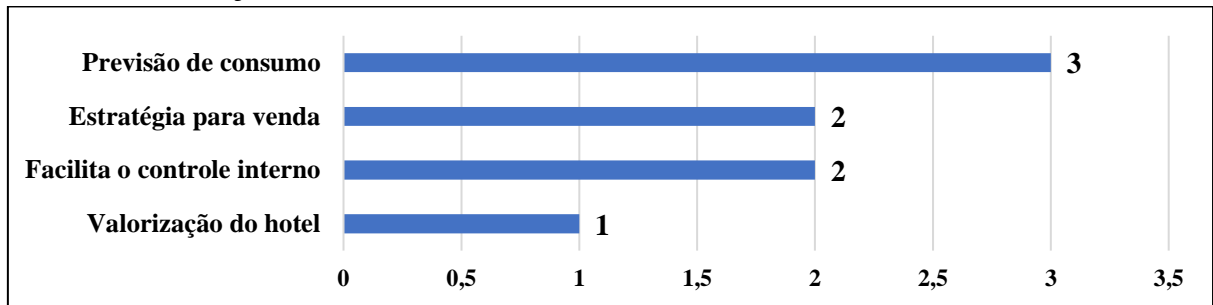
Fonte: elaborado pelo acadêmico (2020).

Pode-se considerar que a forma da qual os clientes estão acostumados em negociar a hospedagem com a rede de hotéis ABC é a variável externa de maior impacto em se faturar o café da manhã incluso na diária, sendo citada pelos três entrevistados. Na sequência, com citação de dois entrevistados, concorrência e cultura local com um forte peso na decisão, visto que o faturamento incluso na diária propicia agregar serviços extras, bem como gera

possibilidade de uma maior margem de negociação de fechamento de negócio, ou seja, a venda da diária ao cliente. Salienta-se que os entrevistados complementaram suas respostas em relação aos dados computados, visto que as perguntas foram realizadas de forma semiestruturada.

Pergunta 7 – Quais são as variáveis internas?

Gráfico 3 – Relação de variáveis internas



Fonte: elaborado pelo acadêmico (2020).

Em relação às variáveis internas, a variável citada pelos três entrevistados refere-se à previsão de consumo, pois, de acordo com o histórico, é raríssimo um hóspede não consumir o café da manhã, independentemente da faixa etária. Dois entrevistados destacaram que o controle interno de logística de abastecimento do almoxarifado para a cozinha e de recebimentos de compras realizadas no período, bem como da necessidade de reposição de estoque em nível de quantidade e urgência são relevantes.

Citada por dois entrevistados, a estratégia de venda da rede de hotéis está embasada na oferta de um robusto café da manhã com diversas opções de gostos e paladares, e à vontade, ou seja, de consumo livre e ilimitado. Com a situação histórica de consumir o café da manhã, o hóspede circula pelas dependências do hotel, valorizando o ambiente e o conforto das instalações. Da mesma forma que a análise das variáveis externas, os entrevistados complementaram suas respostas em relação aos dados computados nas variáveis internas.

4.5 Demonstração do Resultado (DR) projetado em 2020 como serviço

A seguir, apresenta-se, de forma sintética, a Demonstração do Resultado (DR) projetada para 2020, calculada com as variáveis do regime tributário de Lucro Real, considerando os valores base do exercício de 2019 em relação a receitas, deduções, custos variáveis e despesas fixas, sendo o faturamento do café da manhã incluso na diária.

Quadro 3 – Projeção da Demonstração do Resultado para o ano de 2020

DESCRIÇÃO PLANO DE CONTAS	TOTAL R\$	%
1 RECEITA BRUTA	R\$ 17.644.586,92	100,00%
1.1 RECEITA C/SERVIÇOS	R\$ 17.285.373,48	97,96%
1.1.1 Diária de hospedagem	R\$ 16.949.599,51	96,06%
1.1.2 Demais serviços	R\$ 335.773,97	1,90%
1.2 RECEITA C/MERCADORIA P/REVENDA	R\$ 256.645,23	1,45%
1.3 OUTRAS RECEITAS	R\$ 102.568,21	0,58%
1.4 RECEITA C/CAFÉ DA MANHÃ	R\$ -	0,00%
2 DEDUÇÕES S/VENDA	-R\$ 2.634.142,77	14,93%
2.1 COMISSÕES E TAXAS	-R\$ 1.444.841,27	8,19%
2.2 IMPOSTOS	-R\$ 1.189.301,50	6,74%
2.2.1 Impostos s/serviço	-R\$ 1.149.477,34	6,51%
2.2.2 Impostos s/mercadoria p/revenda	-R\$ 39.824,16	0,23%
2.2.3 Impostos s/venda café da manhã	R\$ -	0,00%
3 RECEITA LÍQUIDA	R\$ 15.010.444,15	85,07%
4 CUSTOS VARIÁVEIS	-R\$ 2.456.181,19	13,92%
4.1 CUSTO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO	-R\$ 2.293.637,72	13,00%
4.1.1 Insumos café da manhã	-R\$ 780.059,28	4,42%
4.1.2 Demais custos da prestação de serviços	-R\$ 1.513.578,44	8,58%
4.2 CUSTO MERCADORIAS VENDIDAS	-R\$ 101.432,78	0,57%
4.3 CUSTO COM VENDAS	-R\$ 61.110,69	0,35%
5 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	R\$ 12.554.262,96	71,15%
6 DESPESAS FIXAS	-R\$ 9.162.645,85	51,93%
6.1 DESPESAS COM PESSOAL	-R\$ 4.914.662,80	27,85%
6.2 DESPESAS GERAIS	-R\$ 3.777.236,75	21,41%
6.3 DESPESAS ADMINISTRATIVAS	-R\$ 352.626,30	2,00%
6.4 DESPESAS COM VEÍCULOS	-R\$ 14.799,89	0,08%
6.5 DESPESAS TRIBUTÁRIAS	-R\$ 91.983,78	0,52%
6.6 DESPESAS FINANCEIRAS	-R\$ 11.336,34	0,06%
7 LUCRO ANTES DOS IMPOSTOS S/LUCRO	R\$ 3.391.617,11	19,22%
8 PROVISÕES DE CSLL E IR S/LUCRO	-R\$ 1.129.149,82	6,40%
8.1 PROVISÕES CSLL	-R\$ 305.245,54	1,73%
8.2 PROVISÕES IR	-R\$ 823.904,28	4,67%
9 RESULTADO DO EXERCÍCIO (ECONÔMICO)	R\$ 2.262.467,29	12,82%

Fonte: elaborado pelo acadêmico (2020).

Diante da nova realidade do ano de 2020 na rede de hotéis ABC, sendo o fator principal a alteração do regime tributário para o Lucro Real, foi necessário calcular os impostos sobre comercialização de mercadoria, serviços e lucro na projeção em relação aos dados base de 2019, sendo:

Quadro 4 – Variáveis impactadas com a projeção no Lucro Real

Variável	Observação
ICMS	Realizado o débito e crédito conforme valor de faturamento de mercadoria e compras
PIS MERCADORIA	Realizado o débito e crédito conforme valor de faturamento de mercadoria e compras
COFINS MERCADORIA	Realizado o débito e crédito conforme valor de faturamento de mercadoria e compras
ISSQN	3% em relação ao faturamento com serviços
PIS SERVIÇO	0,65% em relação ao faturamento com serviços e mercadorias
COFINS SERVIÇO	3% em relação ao faturamento com serviços e mercadorias
IRPJ	15% em relação ao resultado antes dos impostos, com adicional de 10%
CSLL	9% em relação ao resultado antes dos impostos

Fonte: elaborado pelo acadêmico (2020).

As variáveis apresentadas sofreram alterações consideráveis em função de que o regime tributário da rede de hotéis ABC iniciou o ano de 2019 no Simples Nacional e, em setembro, passou a Lucro Presumido. Em 2020, adotou o regime tributário de Lucro Real.

4.6 Apropriação de despesas fixas e mão de obra direta relacionadas ao café da manhã

Dessa forma, com as informações projetadas na Demonstração do Resultado (DR) de 2020, foi possível realizar a apropriação das despesas fixas e da mão de obra direta relacionadas ao café da manhã, em forma de rateio. Abaixo, quadros demonstrativos:

Quadro 5 – Apropriação de despesas fixas

Descrição Despesa Apropriada	% Apropriado	Dr 2020	Rateio	% Rateio
6.2 Despesas gerais	7,77%	R\$ 3.777.236,75	R\$ 293.491,30	95,55%
6.3 Despesas administrativas	2,35%	R\$ 352.626,30	R\$ 8.286,72	2,70%
6.4 Despesas com veículos	2,00%	R\$ 14.799,89	R\$ 296,00	0,10%
6.5 Despesas tributárias	5,40%	R\$ 91.983,78	R\$ 4.967,12	1,62%
6.6 Despesas financeiras	1,00%	R\$ 11.336,34	R\$ 113,36	0,04%
		Total	R\$ 307.154,50	100,00%

Fonte: elaborado pelo acadêmico (2020).

Como critério de rateio das despesas fixas, utilizou-se o percentual de participação de cada item em relação ao café da manhã, utilizando um cálculo de rateio frente ao valor projetado na DR para o ano de 2020. O item com maior relevância são as despesas gerais, nas quais estão inclusas as despesas de aluguel, seguro predial, água, energia. Como as três unidades da rede de hotéis são alugadas, a despesa com a locação é um item de impacto direto e o principal em termos monetários.

Quadro 6 – Apropriação da mão de obra direta

Descrição Despesa Apropriada	Matriz	Filial 1	Filial 2	Total
Quant. pessoas mão de obra	10	12	10	32
Salário Médio + Encargos	R\$ 3.400,00	R\$ 3.400,00	R\$ 3.400,00	R\$ 1.135.600,00

Fonte: elaborado pelo acadêmico (2020).

Em relação à mão de obra direta, estando enquadrada na Demonstração do Resultado em despesa com pessoal, considerou-se a quantidade de colaboradores com atuação direta no café da manhã, sendo classificados nos cargos de líder de setor, cozinheiro, garçom, recepcionista e assistente geral. Dessa forma, foi realizado o cálculo de quantidade de colaboradores envolvidos por mês e multiplicados o salário médio e encargos sociais mensais. Com isso, o resultado apurado, de forma anual, foi de 32 colaboradores e R\$ 1.135.600,00 de despesas com pessoal, considerado, em nível de apropriação ao custo do café da manhã, como mão de obra direta.

4.7 Projeção do custo do café da manhã faturado como serviço ou produto

Considerando que todos os custos variáveis e apropriações de despesas fixas foram apuradas e calculadas, gerou-se a condição de projetar o custo do café da manhã em relação ao seu preço de venda médio por hóspede coletado, conforme entrevista, no valor de R\$ 35,00, sendo faturado como produto ou serviço.

Quadro 7 – Custo do café da manhã faturado como serviço

Indicadores	Valores	Observação	
Quantidade de hóspede no ano	117.130	Informação coletada no relatório de vendas e ocupação	
Insumos café da manhã no ano	R\$ 780.059,28	Valor coletado no quadro 03 - tópico 4.1.1	
Mão de obra direta no ano	R\$ 1.135.600,00	Valor coletado no quadro 06	
Rateio despesas fixas no ano	R\$ 307.154,50	Valor coletado no quadro 05	
Preço de venda sugerido	R\$ 35,00	Valor coletado na resposta da pergunta 5	
Custos Variáveis	Valores	%	Observação
1 INSUMOS P/HÓSPEDE	R\$ 6,66	31,26%	Total gasto com insumos no café da manhã dividido pela quantidade de hóspedes
2 MÃO DE OBRA P/HÓSPEDE	R\$ 9,70	45,51%	Total apropriado com mão de obra no café da manhã dividido pela quantidade de hóspedes
3 RATEIO DESPESAS P/ HÓSPEDE	R\$ 2,62	12,31%	Total de despesas fixas apropriadas ao café da manhã dividido pela quantidade de hóspedes
4 IMPOSTOS S/PREÇO DE VENDA	R\$ 2,33	10,92%	Total de impostos incidentes no preço de venda sugerido
PIS s/preço de venda	R\$ 0,23	1,07%	Percentual aplicado de 0,65%
COFINS s/preço de venda	R\$ 1,05	4,93%	Percentual aplicado de 3%
ISSQN s/preço de venda	R\$ 1,05	4,93%	Percentual aplicado de 3%

Fonte: elaborado pelo acadêmico (2020).

Conforme cálculos executados até então, foi possível correlacioná-los e apurar o custo do café da manhã por hóspede a considerar o faturamento incluso na diária. Sendo assim, o valor dos insumos por hóspede foi calculado na divisão entre o valor dos insumos do café da manhã com a quantidade de hóspedes, gerando um valor de R\$ 6,66. A mão de obra direta, da mesma forma, considerando o valor de mão de obra projetada com a quantidade de hóspedes, sendo R\$ 9,70. O rateio de despesas também foi tratado do mesmo modo, sendo de R\$ 2,62. Já em relação aos impostos, considerou-se o preço de venda médio sugerido aplicado 3% de ISSQN, 0,65% de PIS e 3% de COFINS, gerando o valor de R\$ 2,33. Dessa forma, o custo do café da manhã por hóspede calculado, a considerar o faturamento incluso na diária, foi de R\$ 21,30. Os impostos federais de IRPJ e CSLL não foram calculados nos quadros 07 e 09, visto que se considerou o resultado antes dos impostos sobre o lucro.

Para se apurar o custo do café da manhã como produto, foi necessário calcular os créditos de impostos a recuperar referentes à compra dos insumos.

Quadro 8 – Custo total dos insumos com créditos de impostos a recuperar

Indicadores	Valores	Observação
Insumos café da manhã no ano	R\$ 780.059,28	Valor coletado no quadro 03 - tópico 4.1.1
Fornecedor Simples Nacional	7,50%	Percentual coletado no relatório de notas fiscais de entrada
Fornecedor Lucro presumido ou real	92,50%	Percentual coletado no relatório de notas fiscais de entrada
Insumos tributados integralmente	68,22%	Percentual coletado no relatório de notas fiscais de entrada
Insumos com substituição tributária	31,78%	Percentual coletado no relatório de notas fiscais de entrada
Custos Variáveis	Valores	Observação
1 CRÉDITO ICMS SIMPLES NACIONAL	R\$ 1.396,91	Base de cálculo: insumos do café da manhã X percentual fornecedor simples nacional X insumos tributados integralmente X alíquota de 3,5%
Insumos tributados integralmente	R\$ 1.396,91	
Insumos com substituição tributária	R\$ -	
2 CRÉDITO ICMS LUCRO PRESUMIDO OU REAL	R\$ 88.604,05	Base de cálculo: insumos do café da manhã X percentual fornecedor lucro presumido ou real X insumos tributados integralmente X alíquota de 18%
Insumos tributados integralmente	R\$ 88.604,05	
Insumos com substituição tributária	R\$ -	
3 CRÉDITO PIS E COFINS	R\$ 72.155,48	
PIS	R\$ 12.870,98	Percentual aplicado de 1,65% sobre insumos do café da manhã
COFINS	R\$ 59.284,50	Percentual aplicado de 7,6% sobre insumos do café da manhã
4 Custo Total Dos Insumos	R\$ 617.902,84	Soma Dos Tópicos 1 + 2 + 3

Fonte: elaborado pelo acadêmico (2020).

Considerando os créditos de impostos gerados na compra de insumos para o café da manhã, sendo para os fornecedores enquadrados no Simples Nacional gerando crédito de ICMS

de 3,5% e, para os enquadrados no Lucro Presumido e Real, 18%, em função das compras serem realizadas dentro do Estado do Rio Grande do Sul, gerou-se o valor de custo dos insumos no total de R\$ 617.902,84. Dessa forma, é possível calcular o custo total do café da manhã por hóspede.

Quadro 9 – Projeção do custo do café da manhã faturado como produto

Indicadores	Valores	Observação	
Quantidades de hóspedes no ano	117.130	Informação coletada no relatório de vendas e ocupação	
Mão de obra direta no ano	R\$ 1.135.600,00	Valor coletado no quadro 06	
Rateio despesas fixas no ano	R\$ 307.154,50	Valor coletado no quadro 05	
Preço de venda sugerido	R\$ 35,00	Valor coletado na resposta da pergunta 5	
Custos Variáveis	Valores	%	Observação
1 INSUMOS P/HÓSPEDE	R\$ 5,28	19,44%	Custo total dos insumos do café da manhã dividido pela quantidade de hóspedes
2 MÃO DE OBRA P/HÓSPEDE	R\$ 9,70	35,74%	Total apropriado com mão de obra no café da manhã dividido pela quantidade de hóspedes
3 RATEIO DESPESAS P/HÓSPEDE	R\$ 2,62	9,67%	Total de despesas fixas apropriadas ao café da manhã dividido pela quantidade de hóspedes
4 IMPOSTOS S/PREÇO DE VENDA	R\$ 9,54	35,15%	Total de impostos incidentes no preço de venda sugerido
PIS s/preço de venda	R\$ 0,58	2,13%	Percentual aplicado de 1,65%
COFINS s/preço de venda	R\$ 2,66	9,80%	Percentual aplicado de 7,6%
ICMS s/preço de venda	R\$ 6,30	23,22%	Percentual aplicado de 18%
5 Custo Total do Café da Manhã P/Hóspede	R\$ 27,13	100,00%	Soma dos tópicos 1 + 2 + 3 + 4

Fonte: elaborado pelo acadêmico (2020).

De acordo com os cálculos executados até então, foi possível correlacioná-los e apurar o custo do café da manhã por hóspede a considerar o faturamento com produto, desmembrado da diária. Seguindo o mesmo critério de base de cálculo do faturamento como serviço, o valor apurado foi de R\$ 27,13 por hóspede. O grande impacto nessa forma de faturamento é em relação aos impostos aplicados sobre o preço de venda, sendo o PIS em 1,65%, COFINS em 7,6% e ICMS em 18%. Com isso, a diferença entre as formas de faturamento é significativa, com o custo do café da manhã por hóspede, faturado como serviço, 27,37% mais vantajoso em relação ao custo do faturamento como produto, conforme o quadro abaixo.

Quadro 10 – Comparativo do custo do café da manhã

Custo Como Serviço	Custo Como Produto	Variação R\$	Variação %
R\$ 21,30	R\$ 27,13	R\$ 5,83	27,37%

Fonte: elaborado pelo acadêmico (2020).

4.8 Comparativo do resultado econômico em relação às duas opções de faturamento do café da manhã**Quadro 11 – Projeção da Demonstração do Resultado**

DESCRIÇÃO PLANO DE CONTAS	PRODUTO	SERVIÇO	%
1 RECEITA BRUTA	R\$ 17.644.586,92	R\$ 17.644.586,92	0,00%
1.1 RECEITA C/SERVIÇOS	R\$ 13.185.823,48	R\$ 17.285.373,48	31,09%
1.1.1 Diária de hospedagem	R\$ 12.850.049,51	R\$ 16.949.599,51	31,90%
1.1.2 Demais serviços	R\$ 335.773,97	R\$ 335.773,97	0,00%
1.2 RECEITA C/MERCADORIA P/REVENDA	R\$ 256.645,23	R\$ 256.645,23	0,00%
1.3 OUTRAS RECEITAS	R\$ 102.568,21	R\$ 102.568,21	0,00%
1.4 RECEITA C/CAFÉ DA MANHÃ	R\$ 4.099.550,00	R\$ -	-100,00%
2 DEDUÇÕES S/VENDA	-R\$ 3.478.650,07	-R\$ 2.634.142,77	-24,28%
2.1 COMISSÕES E TAXAS	-R\$ 1.444.841,27	-R\$ 1.444.841,27	0,00%
2.2 IMPOSTOS	-R\$ 2.033.808,80	-R\$ 1.189.301,50	-41,52%
2.2.1 Impostos s/serviço	-R\$ 876.857,26	-R\$ 1.149.477,34	31,09%
2.2.2 Impostos s/mercadoria p/revenda	-R\$ 39.824,16	-R\$ 39.824,16	0,00%
2.2.3 Impostos s/venda café da manhã	-R\$ 1.117.127,38	R\$ -	-100,00%
3 RECEITA LÍQUIDA	R\$ 14.165.936,85	R\$ 15.010.444,15	5,96%
4 CUSTOS VARIÁVEIS	-R\$ 2.294.024,75	-R\$ 2.456.181,19	7,07%
4.1 CUSTO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO	-R\$ 2.131.481,28	-R\$ 2.293.637,72	7,61%
4.1.1 Insumos café da manhã	-R\$ 617.902,84	-R\$ 780.059,28	26,24%
4.1.2 Demais custos da prestação de serviço	-R\$ 1.513.578,44	-R\$ 1.513.578,44	0,00%
4.2 CUSTO MERCADORIAS VENDIDAS	-R\$ 101.432,78	-R\$ 101.432,78	0,00%
4.3 CUSTO COM VENDAS	-R\$ 61.110,69	-R\$ 61.110,69	0,00%
5 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO EM R\$	R\$ 11.871.912,10	R\$ 12.554.262,96	5,75%
6 DESPESAS FIXAS	-R\$ 9.162.645,85	-R\$ 9.162.645,85	0,00%
7 RESULTADO ANTES DOS IMPOSTOS S/LUCRO	R\$ 2.709.266,25	R\$ 3.391.617,11	25,19%
8 PROVISÕES DE CSLL E IR S/LUCRO	-R\$ 897.150,53	-R\$ 1.129.149,82	25,86%
8.1 PROVISÕES CSLL	-R\$ 243.833,96	-R\$ 305.245,54	25,19%
8.2 PROVISÕES IR	-R\$ 653.316,56	-R\$ 823.904,28	26,11%
9 RESULTADO DO EXERCÍCIO (ECONÔMICO) EM R\$	R\$ 1.812.115,73	R\$ 2.262.467,29	24,85%
9 RESULTADO DO EXERCÍCIO (ECONÔMICO) EM %	10,27%	12,82%	24,85%
PONTO DE EQUILÍBRIO	R\$ 13.617.949,64	R\$ 12.877.785,15	-5,44%

Fonte: elaborado pelo acadêmico (2020).

Considerando o cenário base da projeção para o ano de 2020 em valores de despesas fixas e faturamento, foram projetados os valores de receita para diária média e receita com café

da manhã. Nas deduções de venda, impostos sobre os serviços e sobre a venda do café da manhã como produto, de forma separada, observou-se que na opção de faturamento por produto a variável é 24,28% maior do que na opção por serviço.

Já em relação aos custos da prestação do serviço, houve oscilação entre os valores, tendo em vista a situação de o faturamento por produto ter direito a crédito de impostos no valor de compra dos insumos, sendo a opção por serviço 26,24% mais alta.

A Margem de Contribuição apresentou variação a favor da opção de serviço, gerando o percentual de 5,75% maior do que a opção de faturamento como produto.

As despesas fixas não foram alteradas, visto que a operação do hotel não sofre variação com a opção de faturamento do café da manhã. As provisões de CSSL e IR sobre o lucro são variáveis conforme o resultado antes dos impostos, sendo assim, os valores alteraram.

Conforme a projeção, o resultado econômico apurado apresenta uma variação entre as opções de faturamento por produto e serviço de 24,85% favorável para a opção de serviço, sendo a diferença monetária de R\$ 450.351,56. O Ponto de Equilíbrio Econômico, sem considerar o percentual de lucro, também apresentou variação favorável à opção de faturamento como serviço na variação de 5,44%.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Avaliando a amostra, os colaboradores demonstraram, por meio da entrevista semiestruturada, que estão cientes da atual situação da empresa, com conhecimentos e aplicação básica dos principais conceitos operacionais de receitas, custos, despesas, impostos, Margem de Contribuição e resultado econômico, utilizando como base de dados a Demonstração do Resultado (DR) gerencial e *software* de gestão, dos quais foram extraídos os relatórios complementares para realização da pesquisa, agregando confiabilidade e imparcialidade nas respostas compiladas e analisadas referente aos tópicos 4.1 ao 4.4.

Há de se atentar e considerar o impacto das variáveis externas, sendo a mais relevante de que os clientes já estão acostumados a negociar a hospedagem com o café da manhã incluso, e das variáveis internas, sendo a mais relevante a previsão de consumo dos insumos relacionados ao café da manhã, que colaboram para a tomada de decisão de se faturá-lo incluso na diária. A complementar, as características do café da manhã ofertado aos clientes fazem com que se agreguem diferenciais na diária média desse serviço que, segundo os entrevistados, é robusto, qualificado e sem restrição de consumo, tornando-o rentável ao negócio e competitivo no Estado, região e nicho de mercado de atuação da rede de hotéis ABC.

Os elementos de maior impacto no resultado da pesquisa foram os impostos que incidem sobre o faturamento, sendo na opção de se faturar o café da manhã como produto o PIS e COFINS, nos quais são enquadrados de forma cumulativa em 1,65 e 7,6%, respectivamente, e com o ICMS a 18%. Mesmo com os créditos desses três impostos gerados na compra dos insumos, ainda assim a Margem de Contribuição ficou 5,75% menor em relação ao cenário projetado do faturamento do café da manhã incluso na diária, na forma de serviço, uma vez que os impostos de PIS e COFINS são enquadrados de forma não cumulativa em 0,65 e 3%, respectivamente, e ISSQN de 3%, sendo, de forma direta em comparação ao ICMS, uma diferença de 15% de impostos a recolher sobre o valor de faturamento do café da manhã, não considerando, nessa comparação, o crédito de ICMS da compra dos insumos.

Diante da análise realizada, ao comparar as opções de faturamento do café da manhã como produto ou serviço e qual a opção apresenta um melhor resultado econômico para a rede de hotéis ABC, pode-se concluir que a opção de faturamento como serviço é mais vantajosa, visto que a Margem de Contribuição é maior em 5,75% . Além disso, mantendo as despesas fixas, o resultado econômico será 24,85% maior em relação à outra opção de faturamento. Tal resultado da pesquisa confirma que a decisão de faturar o café da manhã como serviço, utilizada atualmente pela rede de hotéis ABC, é assertiva e mais rentável ao negócio, apresentando um melhor resultado econômico.

Nos resultados apurados nesta pesquisa, de um estudo de caso na rede de hotéis ABC, as informações disponibilizadas podem servir de base para nortear as demais empresas do segmento hoteleiro, visto que cada um projeta, operacionaliza e controla conforme sua visão, possibilidades e disponibilidade financeira, porém mantém características comuns e semelhantes de atuação no mercado.

Cabe salientar, também, que esta pesquisa não consumiu totalmente as possibilidades de exploração sobre o assunto abordado, podendo servir de base para futuros estudos relacionados ao tema, como, por exemplo, qual o melhor regime tributário que apresenta um melhor resultado econômico em relação à opção de faturamento do café da manhã, se como produto ou como serviço.

A fim de concluir a pesquisa, ratifica-se que o resultado tem relevância para o campo profissional de plano de negócio, planejamento financeiro e contábil e análise de resultado econômico, pois foi possível verificar qual a opção de faturamento do café da manhã, se por produto ou serviço, que apresentou o melhor resultado econômico para a rede de hotéis ABC.

REFERÊNCIAS

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. Trad. L. de A. Rego & A. Pinheiro. Lisboa: Edições 70, 2006 (obra original publicada em 1977).

BRAGA, Hugo Rocha. **Demonstrações Contábeis: Estrutura, Análise e Interpretação**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BRASIL. **Código Civil**. Lei nº 10.406/02, de 10 de janeiro de 2002. Diário Oficial da União [República Federativa do Brasil], Brasília, DF, 11 jan. 2002. Seção 1, p. 1. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 04 maio 2020.

_____. Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da União** [República Federativa do Brasil], Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm. Acesso em: 01 maio 2020.

_____. Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. **Diário Oficial da União** [República Federativa do Brasil], Brasília, DF, 30 abr. 2004. Seção 1, p. 1, ed. extra. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm. Acesso em: 08 ago. 2020.

_____. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União** [República Federativa do Brasil], Brasília, DF, 1 ago. 2003. Seção 1, p. 3. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 14 nov. 2020.

_____. Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Diário Oficial da União** [República Federativa do Brasil], Brasília, DF, 15 dez. 2006. Seção 1, p. 1. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm. Acesso em: 01 maio 2020.

_____. Ministério do Turismo. **Mapa do Turismo**. Disponível em: <http://www.mapa.turismo.gov.br/mapa/init.html#/home>. Acesso em: 20 abr. 2020.

_____. Receita Federal do Brasil. **Capítulo XIII – IRPJ – Lucro Presumido 2019**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf-escrituracao-contabil-fiscal/erguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2019-arquivos/capitulo-xiii-irpj-lucro-presumido-2019.pdf>. Acesso em: 01 maio 2020.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CASTELLI, Geraldo. **Administração Hoteleira**. 9. ed. Caxias do Sul: EDUCS, 2003.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade TG 26 (05). Representação das demonstrações Contábeis. **Diário Oficial da União** [República Federativa do Brasil], Brasília, DF, 22 dez. 2017. Seção 1, p.406. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBCT_3.pdf. Acesso em: 04 maio 2020.

CPC – COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 26** – Apresentação das Demonstrações Contábeis. 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=57>. Acesso em: 14 nov. de 2020.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luis Enrico de. **Gestão de Custos e Formação de Preços: conceitos, modelos e instrumentos, abordagens do capital de giro e da margem de competitividade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

EXPANSÃO. **Gramado é eleita como segundo melhor destino turístico do Brasil**. 2018. Disponível em: <https://expansao.com.br/gramado-e-eleita-como-segundo-melhor-destino-turistico-do-brasil/>. Acesso em: 27 abr. 2020.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de Pesquisa**. Porto Alegre: Editora UFRGS, 2009. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2020.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **IBGE Cidades: Gramado**. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados/rs/gramado.html?>. Acesso em: 20 abr. 2020.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 6. ed. 7. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

LUNKES, Rogério João. **Manual da Contabilidade Hoteleira**. São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NASCIMENTO, Jonilton Mendes do. **Custos: planejamento, controle e gestão na economia globalizada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Luís Martins de; CHIEREGATO, Renato; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária: Textos e Testes com as respostas**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PEREIRA, Mariana de Jesus; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. Prioridades estratégicas e gestão de custos: a relação conforme a percepção dos gestores nos hotéis de médio e grande porte da Cidade do Salvador - BA. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE

CUSTOS, 7., 2010, Belo Horizonte. **Anais [...]**. São Leopoldo: Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 2010.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. São Paulo: Atlas, 2003.

VERGARA, Sylvia Constant. **Método de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.