

Gestão de custos e precificação de produtos importados: um estudo comparativo entre China e Portugal

RESUMO

A presente pesquisa objetiva em formar e comparar os preços de venda dos produtos importados em dois países diferentes: Portugal e China, através da análise dos custos variáveis e fixos baseada na modelagem de precificação Mark-up, cuja finalidade é identificar as contribuições da gestão de custos e precificação no processo decisório de importações. Metodologicamente, foi realizado um estudo de caso em uma empresa importadora, de natureza exploratória, descritiva e bibliográfica, utilizando dos relatórios internos e planilhas de controle de custos de importação da empresa, com abordagem qualitativa e quantitativa. Os resultados obtidos através da análise mostram que é possível aplicar a ferramenta de gestão de custos no processo de importação no Brasil, demonstrando para os gestores da empresa e os interessados da área a importância de gestão de custos na análise dos custos para formação de preço de venda e melhora na assertividade para a tomada de decisões. Nesse sentido, considera-se que o problema da pesquisa foi respondido e o objetivo foi alcançado por meio dos resultados das tabelas apresentadas no texto.

Palavras-chave: Gestão de custos. Preços de venda. Importação.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 INTRODUÇÃO

O comércio surgiu com a necessidade de trocas de produtos. Com a evolução do relacionamento humano, o campo das trocas que ocorria entre habitantes da mesma tribo em épocas pré-históricas se ampliou para as cidades, nações e até para o mundo (Maia, 2020). O mercado está sendo cada vez mais competitivo devido ao crescimento da integração entre os países e à globalização, também por causa do aumento das demandas de produtos estrangeiros e do avanço tecnológico, as empresas começaram a buscar recursos e produtos fora do país.

Com o crescimento do comércio exterior, várias organizações intergovernamentais foram criadas para facilitar a comunicação e os comércios entre países diferentes, por exemplo, o Mercado Comum do Sul - MERCOSUL, que tem o Brasil como um dos participantes. A abertura comercial e o avanço tecnológico fazem com que as empresas brasileiras ampliem suas atividades para o ramo de importação e exportação. E a conexão do Brasil com outros países está cada vez mais fortalecida. Segundo os dados da Organização Mundial do Comércio (OMC, 2019), em 2019, o Brasil ocupou o 27º lugar na exportação e o 28º lugar na importação (não incluído a União Europeia). Segundo as estatísticas do Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços (MDIC, 2021), o Brasil exportou US \$14,8 bilhões e importou US \$15,9 bilhões só em janeiro de 2021. Nos últimos 10 anos, de 2010 até 2020, os dois países que possuem maior relação comercial com o Brasil são a China e os Estados Unidos. Em 2020, a China teve 23,3% de participação na

importação brasileira e 32,3% na exportação, e os Estados Unidos, 16,5% e 10,2%, respectivamente. Os produtos mais exportados são açúcares e melaços, as plataformas, embarcações e outras estruturas flutuantes são os mais importados em 2020.

As legislações e os procedimentos envolvidos na importação se tornam um desafio para as empresas, principalmente para as gestões de custos. A apuração dos custos e a formação de preços de venda dos produtos importados são essenciais para a tomada de decisão dos gestores da área. Segundo Martins (2018), a contabilidade de custos fornece dados para auxiliar no planejamento e controle, ajuda na tomada de decisões, através da administração de preços de venda, opção de compras ou produção e outras decisões gerenciais.

Diante desse contexto, o estudo busca respostas ao seguinte questionamento: Quais as contribuições da gestão de custos e formação de preço de venda no processo de importação realizado no Brasil em países diferentes?

Nesse sentido o objetivo é formar o preço de venda de produtos importados no Brasil de países diferentes, utilizando o custeio variável com sua proposta de análise da margem de contribuição e modelagem *Mark-up* na precificação, e de forma específica, explorar bibliograficamente o tema proposto, selecionar os países e produtos da amostra da pesquisa; apurar os custos e formar o preço de venda dos produtos, identificar as contribuições da gestão de custos e precificação no processo decisório de importações.

O estudo se justifica por analisar os custos de importação, comparando os custos de um mesmo produto com origens diferentes. Formar os preços de venda desses produtos importados utilizando a modelagem *Mark-up*. Permitir a análise sobre a importância da gestão de custos e da gestão de precificação, gerando informações relevantes para os gestores das importadoras ampliarem a assertividade durante o processo de tomada de decisão. Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2019), para alcançar o sucesso e sobreviver no mercado atual, as empresas precisam controlar e reduzir os custos, formar os preços de venda dos produtos corretamente e arquitetar a estrutura operacional.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico é dividido em quatro partes, serão apresentados na primeira parte os conceitos relacionados à gestão de custos, como por exemplo, a contabilidade gerencial, a contabilidade de custos, o custeio variável e a margem de contribuição; em seguida, é explicada a formação de preço de venda e o método utilizado para calcular o preço de venda; por fim, é apresentada a evolução da importação no Brasil, os termos utilizados e os custos envolvidos no processo de importação; e por fim, serão apresentadas as pesquisas anteriores que estão relacionadas à importação, a formação de preço e gestão de custos.

2.1 Gestão de custos

A contabilidade gerencial representa um sistema de informações que possui foco nas necessidades internas da entidade, por ser de grande importância para os gestores da empresa na tomada de decisões a mesma usa de procedimentos gerenciais para geração de informações com foco no presente e futuro da organização (Iudícibus, 2020). Para Coronado (2012) os dados contábeis não precisam ser mostrados seguindo os princípios contábeis, o usuário possui liberdade para organizá-los de acordo com as necessidades e objetivos de análise que busca

para se ter informações mais objetivas. Garrison, Noreen e Brewer (2013) afirmam que a contabilidade gerencial fornece informações a gerentes para uso próprio dentro da organização, atende os usuários internos, por isso, não precisa estar em conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos - GAAP e os padrões internacionais de relatório financeiro - IFRS.

No comércio, o custo é definido como o custo total dos gastos incorridos para a aquisição de mercadorias e deixá-las em condições de vendas (Yanase, 2018). Segundo Hansen e Mowen (2009), a contabilidade de custos fornece informações que podem ser de interesse para a gerência e são importantes para o planejamento, controle e tomadas de decisões, essas informações são identificadas, coletadas, mensuradas, classificadas e relatadas pela gestão de custos. Os custos podem ser classificados em custos diretos e indiretos, fixos e variáveis (Dubois et al., 2019; Veigar & Santos, 2016; Yanase, 2018).

O custeio variável é definido por Martins (2018) como um método em que somente os custos variáveis estão presentes, sendo os custos fixos tratados como despesas, assim enquanto os custos fixos irão diretamente para o resultado, os custos variáveis irão para o estoque. Silvio Crepaldi e Guilherme Crepaldi (2018) mostram que o método de custeio variável também chamado de custeio direto, fornece informações diretas aos tomadores de decisão que irão mostrar os resultados de cada produto especificamente, possibilitando uma avaliação de desempenho dos mesmos.

De acordo com Dubois et al. (2019), existem vantagens na escolha do método de custeio variável, algumas são: a maior facilidade que existe em se achar a margem de contribuição do produto, auxiliar na tomada de decisões por ser visível a influência dos custos variáveis, auxilia o gerente em seu trabalho para identificar seu desempenho, pois os custos variáveis são controláveis e de sua responsabilidade e facilitar o entendimento do processo de custeio.

Para obter a margem de contribuição, é necessário identificar e segregar os custos fixos e variáveis, porque essa margem é a diferença entre o preço de vendas e a soma dos gastos variáveis de um produto ou serviço (Alves, 2013). Silvio Crepaldi e Guilherme Crepaldi (2018) complementam que a margem de contribuição representa o valor que o produto possui, em que serão deduzidos os custos e despesas fixas e assim gerar o lucro. Para os autores, conhecer a margem de contribuição é importante para as decisões gerenciais e estratégicas dentro da empresa.

É possível visualizar a importância da gestão de custos na pesquisa de Santos e Vallim (2021), que utilizou como ferramentas o mix de produtos e programação linear para analisar os custos e maximizar o resultado de uma hotelaria; e na pesquisa de Laureth, Wernke, Heberle e Rufatto (2018), os autores aplicaram a análise de Custo, Volume e Lucro em uma empresa supermercadista. Ambas conseguiram utilizar as ferramentas de gestão de custos para gerar informação de qualidade e consequentemente, auxiliar nas tomadas de decisões e maximizar o resultado da empresa.

2.2 Formação de preço de venda

Os preços refletem a capacidade e a eficiência de produção das empresas (Dubois et al., 2019). Segundo Bruni e Famá (2019), a definição de preços pode ter como base: os custos, o consumidor e a concorrência. Na visão do Yanase (2018), o preço de venda pode ser calculado através da apuração de custos, e conhecer a

composição do preço de venda é fundamental independente do mercado e da concorrência.

Segundo Santos (2012), existem quatro métodos que são adotados pelas empresas para a formação de preço. O método baseado no custo de compra de mercadoria, dependendo da base, que pode ser custo total ou custos marginais, a margem adicionada deve cobrir os lucros desejados ou os lucros com os custos fixos da empresa; o método baseado nas decisões das empresas concorrentes, cujos preços devem ser comparados com os preços das concorrências; o método baseado nas características do mercado, que é necessário conhecimento mais profundo do mercado para que saibam qual público deve ser prioridade no momento da formação de preços; e por último, o método misto, com a combinação dos três métodos anteriores, é capaz de evitar possíveis erros.

Para Yanase (2018) o Mark-up é um fator que quando aplicado sobre determinados gastos é gerado o preço de venda ideal, auxilia e alerta o empresário sobre o preço de venda de seus produtos, pois como o fator encontra um preço de venda ideal de acordo com os custos gastos para que fosse produzido o produto seria possível identificar possíveis perdas caso o valor de mercado fosse mais baixo que o encontrado. Ribeiro (2018) mostra que a taxa de marcação (Mark-up divisor e Mark-up multiplicador) representa um indicador que deve ser usado em relação aos custos de determinado produto para que seja possível encontrar seu preço de venda.

Bruni e Famá (2019) demonstram ambas as fórmulas que o Mark-up possui, sendo que o Mark-up multiplicador representa o fator usado que ao ser multiplicado pelos custos variáveis é gerado o preço de venda, enquanto o Mark-up divisor tem o objetivo de demonstrar a relação de porcentagem entre o preço de venda buscado e os custos variáveis que foram gerados pela empresa (quadro 1).

Multiplicador		Divisor	
Mark-up	= $\frac{\text{Preço de venda}}{\text{Custo Variável}}$	Mark-up	= $\frac{\text{Custo Variável}}{\text{Preço de venda}}$
	ou		ou
Mark-up	= $\frac{1}{1 - \text{Soma Taxas Percentuais}}$	Mark-up	= $1 - \text{Soma Taxas Percentuais}$

Quadro 1. Fórmulas do Mark-up

Fonte: Adaptado de Bruni e Famá (2019)

Oliveira, Ribeiro e Vallim (2020) adotaram a mesma modelagem de precificação em uma empresa de comércio eletrônico, com a intenção de comparar o preço de venda das mercadorias baseado no Mark-up e o preço praticado no mercado, foi identificado que a utilização do método melhorou a qualidade de informação e a assertividade no processo decisório dos gestores.

2.3 Importação no Brasil

A importação ocorre com a entrada de bens no espaço geográfico de um país (Sousa, 2009). Segundo Segalis, França e Atsumi (2012), a importação consiste nas compras internacionais efetuadas por um país, pelas pessoas jurídicas de direito público, privado ou pessoas físicas, e que geralmente possuem dois objetivos: consumo próprio, que podem servir como matérias-primas ou equipamentos para a produção de bens nacionais; e revenda, com a intenção de gerar lucro para a empresa.

Com o início da abertura comercial em 1988, o Brasil se inseriu no mercado internacional implantando uma nova política de comércio exterior. A eliminação das restrições não tarifárias e a maioria dos regimes especiais, a redução das alíquotas de Imposto de Importação foram as principais alterações relacionadas à importação brasileira (Vieira, 2012).

Na importação, o despacho aduaneiro se inicia com o registro das informações de importação no Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX (Caparroz, 2019). O Decreto Nº 660/92 criou o SISCOMEX, sistema que administra, registra e acompanha todo o processo de importação (Decreto n. 660, 1992). Para ter autorização para atuar no comércio exterior, a empresa precisa estar cadastrada também no Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros, conhecido como Radar, o governo brasileiro controla as empresas através desse sistema (Segalis et al., 2012). Dias e Rodrigues (2012) afirmam que, em 2002, a implantação do Radar facilita a fiscalização e a parametrização de mercadorias caso encontre irregularidades no momento de desembaraço aduaneiro.

O local de mudança de propriedade das mercadorias, os riscos e as responsabilidades do vendedor e do comprador são definidos pelos Termos de Comércio Internacional – Incoterms. Os Incoterms determinam quem é o responsável pelos pagamentos de frete e seguro internacional das mercadorias e os riscos de perdas e danos envolvidos na operação (Sousa, 2009). Segundo Segre (2018), o sistema de transporte internacional é composto pelos modais aéreo, marítimo e terrestre, ou a combinação entre eles. A escolha da modalidade de transporte deve considerar os aspectos de custos e as características de serviços. A modalidade de transporte mais utilizado é o marítimo, por ter várias formas apresentadas pelos navios cargueiros (Keedi & Mendonça, 2000). O custo da armazenagem e a taxa de capatazia portuária devem ser considerados nessa modalidade. A armazenagem é o custo referente ao depósito de mercadorias importadas em armazéns, pátios ou pontes e a capatazia é a taxa paga pela realização de movimentação de cargas por pessoal da administração do porto (Dias & Rodrigues, 2012; Vazquez, 2015). Outra taxa envolvida é o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM, disposto pelo Decreto-lei nº 2.404/1987, “destina-se a atender aos encargos da intervenção da União nas atividades de navegação mercante” (Decreto-Lei n. 2.404, 1987).

O Regulamento Aduaneiro possui um dos objetivos de administrar as tributações nas operações de comércio exterior, os impostos incidentes nas operações de importação são: o Imposto de Importação – II, o Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI, a contribuição para o PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação (Decreto n. 6.759, 2009) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS, que tem como base legal a Constituição/88 e os regulamentos de cada Estado. As alíquotas dos impostos são decididas pela Nomenclatura Comum Do MERCOSUL – NCM, é uma linguagem aduaneira que identifica as mercadorias no comércio exterior e facilita o processo de troca entre países (Segre, 2018). Na visão do Maia (2020), a importação de mercadorias se torna conveniente quando comprar é mais barato do que produzir, mesmo que a empresa compradora tenha a capacidade de produzir tal produto. Por esse motivo, algumas mercadorias deixaram de ser produzidas no Brasil, e passaram a ser importadas.

Assim, a análise dos custos de importação é fundamental em um processo de importação, pois é através dessa análise que os gestores e importadoras tomam decisões de comprar as mercadorias internacionalmente ou não. É possível também

separar os custos de importação em custos fixos, como por exemplo, os custos relacionados com o despacho aduaneiro e armazenagem; e os custos variáveis, que englobam os principais custos de importação, tais como os custos com frete e seguro, as taxas variáveis e os impostos incidentes na operação.

2.4 Pesquisas anteriores

Para o melhor entendimento da formação de preço de produtos importados, quais fatores são importantes de se analisar e o processo para tomada de decisões, foi realizado uma pesquisa dos estudos anteriores desde o início de 2021, apresentados no quadro 2. As palavras-chave utilizadas foram: “importação”, “gestão de custos”, “formação de preço de venda”, os artigos publicados estão no período de 2014 a 2018, e foram encontrados em Congresso Brasileiro de Custos, revistas científicas e plataforma internacional, como China National Knowledge Infrastructure (CNKI).

Ano	Autores	Título	Objetivo	Achados
2014	SILVA, M. V. da; JUNIOR, M. V.; VANALL E, R. M.	Custo de importação e produção: Estudo de caso de uma indústria têxtil	Avaliar os custos de importação de uma demanda anual para uma linha de produtos, a fim de avaliar qual é a alternativa mais vantajosa para a companhia ser mais competitiva.	Mesmo com a alta competitividade proporcionada por produtos importados, foi possível obter custos de produção mais competitivos em comparação com o produto importado.
2014	GOMES, A. A.; FRAZZO N, E. M.	Custos Logísticos Na Importação: Uma Abordagem Teórica Com Aplicação De Diferentes Métodos De Custeio	Demonstrar empiricamente a importância da logística para reduzir custos e aumentar a competitividade da empresa.	A utilização de métodos inadequados para mensurar os custos de importação, principalmente referentes ao transporte de mercadorias, pode resultar na tomada de decisão gerencial com base em informações distorcidas.
2017	BEN, F.; AIMI, M. J.	Análise dos custos no processo de importação: viabilidade de compra de matéria-prima no mercado externo para uma indústria de plásticos da serra gaúcha	Evidenciar as variáveis que devem ser consideradas para a mensuração dos custos nos processos de importação.	Atenção especial deve ser dada aos custos envolvidos para que a tomada de decisão seja realizada com eficiência e gere benefícios econômicos para a empresa, além disso, é necessário monitorar a cotação do dólar, para não inviabilizar a operação de importação.
2018	Yi S. B. E.; Tian X.	Um estudo empírico do comércio de importação e exportação entre a China e a América do Sul	Analisar o impacto dos fatores diferenciais de culturais, institucionais e tecnológicos no desenvolvimento do comércio de importação e exportação entre a China e os países da América do Sul.	Exportações chinesas são mais competitivas em produtos de tecnologia; os fatores culturais têm efeito significativo e negativo na exportação, mas fraco; os fatores institucionais têm efeito notável no comércio da China e da América do Sul.

Quadro 2. Pesquisas anteriores

Fonte: Elaborado pelos autores

3 METODOLOGIA

A metodologia da pesquisa tem como base os critérios de classificação propostos por Vergara (2016): quanto aos fins e quanto aos meios de investigação. Quanto aos fins, a pesquisa é considerada como exploratória e descritiva. Exploratória por existir poucos estudos relacionados à área de formação de preço de produtos importados, descritiva porque a pesquisa é realizada para expor as características de determinada população ou de determinado fenômeno, a empresa importadora e a formação de preço dos produtos importados. Quanto aos meios de investigação, a pesquisa é classificada como bibliográfica e estudo de caso. Bibliográfica porque as teorias apresentadas são baseadas em material publicado em livros, artigos, jornais, normas e legislações, e um estudo de caso de uma empresa importadora que realiza a importação e a venda de produtos.

Com a abordagem qualitativa e quantitativa, a pesquisa é realizada através dos dados coletados dos relatórios internos de uma empresa importadora, com a importação de um mesmo tipo de produto, porém de origens distintas. Os produtos importados são filtros e partes de filtros de ar, e os países selecionados para o estudo de caso são China e Portugal. Os dados foram obtidos em março de 2021, e nesse mesmo período ocorreu o início da análise. A análise dos dados é realizada através da comparação dos custos envolvidos durante os dois processos de importação. É utilizada a ferramenta Excel para a organização e demonstração dos dados.

4 ESTUDO DE CASO

4.1 Empresa foco de estudo

O presente estudo foi realizado em uma empresa importadora localizada no Estado de São Paulo, atua no mercado de comércio exterior há mais de 10 anos. A empresa possui atividades como a importação de mercadorias de diversos tipos e prestação de serviços relacionada com o comércio exterior, por exemplo, busca de fornecedores e desembaraço aduaneiro. A pedido do proprietário, foi utilizado o nome fictício “Hugsu Trading” para manter em sigilo o nome da empresa.

4.2 Apresentação dos dados

Os dados foram coletados na importadora “Hugsu Trading”, com regime de lucro presumido, comparando a importação de um mesmo produto em dois países diferentes: China e Portugal. Os produtos importados são 3052 unidades de filtros e parte de filtros de ar, tanto na importação da China quanto na de Portugal, classificados pelo NCM 8421.39.90, alocados dentro de um container. O Incoterm utilizado é FOB (Free on board), indica que o frete internacional e seguro internacional serão pagos pelo próprio importador. A modalidade de transporte é via marítima e os custos de importação foram divididos em custos fixos e variáveis e convertidos em Reais para facilitar a análise.

4.2.1 Apresentação dos custos variáveis e fixos

Com base nos dados fornecidos pela empresa, é possível identificar os custos variáveis relacionados diretamente às duas importações. Na tabela 1 se verifica os

custos variáveis relacionados aos custos da mercadoria de importação de origem Portugal e China.

Tabela 1

Custos Variáveis: Custos da Mercadoria - Portugal e China

Custos Variáveis: Custos da Mercadoria (em R\$)	Portugal	China
Valor de mercadorias FOB	R\$ 167.420,47	R\$ 145.256,13
(+) Frete Internacional	R\$ 5.725,77	R\$ 53.328,25
(+) Taxa de Capatazias	R\$ 925,00	R\$ 925,00
(+) Seguro Internacional	R\$ 299,32	R\$ 340,94
(=) Valor Aduaneiro	R\$ 174.370,56	R\$ 199.850,32
(+) Taxa Siscomex	R\$ 214,50	R\$ 214,50
(+) Taxa AFRMM	R\$ 1.758,72	R\$ 13.669,75
(+) Imposto de Importação	R\$ 24.387,31	R\$ 27.760,20
(+) IPI	R\$ -	R\$ -
(+) PIS Importação	R\$ 3.658,10	R\$ 4.164,03
(+) COFINS Importação	R\$ 16.809,82	R\$ 19.134,71
(+) ICMS na Importação	R\$ 21.326,83	R\$ 25.399,42
(+) Armazenagem	R\$ 1.499,00	R\$ 1.499,00
(+) Frete entrega (Santos-São Paulo)	R\$ 2.500,00	R\$ 2.500,00
Créditos		
(-) ICMS na Importação	(R\$ 21.326,83)	(R\$ 25.399,42)
(=) Custos da Mercadoria	R\$ 225.198,01	R\$ 268.792,51

Fonte: Elaborado pelos autores

As mercadorias compradas em Portugal totalizam R\$167.420,47, e R\$ 145.256,13 na China, conhecido como valor FOB da mercadoria, também é conhecido como valor da mercadoria no local de embarque (VMLE). De acordo com o Incoterm FOB, os custos de frete internacional, taxa de capatazias e seguro internacional são liquidados pelo comprador, conseqüentemente, fazem parte do custo de mercadorias. O frete internacional é calculado pelo peso e quantidade de contêineres, a taxa de capatazias refere ao serviço portuário e é variável de acordo com a quantidade de containers, o seguro internacional é calculado somando o valor FOB e o frete internacional em dólares dos EUA, multiplicando o percentual de 0,168%, e é convertido em Reais no valor de R\$ 299,32 na compra de Portugal e R\$ 340,94 na da China. A soma do valor FOB, frete internacional, taxa de capatazias e seguro internacional resultam no valor aduaneiro, conhecido como valor da mercadoria no local de descarga (VMLD).

A taxa Siscomex é calculada por registro da Declaração de Importação, de R\$185,00, e varia conforme cada adição de mercadoria, nesse caso, possui apenas uma adição, R\$ 29,50, totalizando R\$ 214,50. A taxa AFRMM é paga pelo importador por causa da modalidade de transporte marítimo, cujo cálculo é de 25% sobre a soma do valor do frete internacional, da taxa de capatazias e das taxas pagas no exterior e declaradas no documento de transporte, mais a taxa de R\$ 21,20 na utilização do sistema. A base de cálculo do IPI, PIS importação e COFINS importação é o valor aduaneiro, as alíquotas são 14,00%, 0,00%, 2,10% e 9,65%, respectivamente. A base de cálculo do ICMS é o valor aduaneiro acrescido às taxas e impostos incidentes na importação, a alíquota é reduzida de 18% para 8,8% devido ao produto importado constar no Anexo I do convênio ICMS 52/91. Como o regime da empresa é de lucro presumido, ela possui o direito de creditar o ICMS na importação. O custo de armazenagem e o frete de entrega de Santos para São Paulo variam conforme o volume de mercadorias importadas e a quantidade de containers, nessa operação, são R\$ 1.499,00 e R\$ 2.500,00, respectivamente.

Considerando que o produto possui a redução da base de cálculo de ICMS, foram utilizadas as seguintes alíquotas para a venda interna das mercadorias no estado de São Paulo, conforme a tabela 2. A alíquota do ICMS é reduzida de 18% para 8,8%, as alíquotas do PIS e COFINS no lucro presumido são 0,65% e 3%, respectivamente. O imposto de renda é calculado pela alíquota de 25% multiplicando o percentual de presunção de 8%; e o CSLL é calculado pela alíquota de 9% multiplicando o percentual de presunção de 12%.

Tabela 2

Custos Variáveis: Impostos Incidentes na Venda e Alíquotas

Impostos	Alíquotas
ICMS	8,80%
PIS	0,65%
COFINS	3,00%
IR	2,00%
CSLL	1,08%
Total	15,53%

Fonte: Elaborado pelos autores

Os custos fixos ilustrados na tabela 3 englobam os custos com serviço de agente de cargas, como a liberação BL FEE quando emitir e liberar o documento de transporte marítimo, no valor de R\$ 1.481,96, e Damage FEE ligado ao tratamento do dano causado no container, R\$ 580,00; os custos de serviços de despacho aduaneiro, R\$ 995,00; e outros custos fixos relacionados à operação, neles constam-se os custos financeiros, salários, aluguel etc. e foram estimados aproximadamente em R\$ 67.500,00.

Tabela 3

Custos Fixos no Processo de Importação

Custos Fixos (em R\$)	
Liberação BL FEE	R\$ 1.481,96
<i>Damage FEE</i>	R\$ 580,00
Despacho Aduaneiro	R\$ 995,00
Outros Custos Fixos	R\$ 67.500,00
Total	R\$ 70.556,96

Fonte: Elaborado pelos autores

4.2.2 Formação de preço de venda

A pesquisa é baseada no modelo Mark-up divisor apresentado por Bruni e Famá (2019) e adaptado por Vallim (2012), na tabela 4, em que o preço de venda (PVV) é formado com a soma dos custos variáveis de mercadorias (CV_{cm}), custos variáveis de impostos (CV_{imp.}), custos fixos (CF) e o lucro objetivado pela empresa. A margem de contribuição (MC) é calculada pela soma dos custos fixos e o lucro objetivado.

Tabela 4

Exemplo do modelo de precificação PVV com base no método Mark-up

	Unitário (em R\$)	Percentual
PVV	R\$ 250,00	100,00%
(-) CV _{cm}	R\$ 137,50	55,00%
(-) CV _{imp.}	R\$ 37,50	15,00%

(=) MC	R\$	75,00	30,00%
(-) CF	R\$	40,00	16,00%
(=) Lucro	R\$	35,00	14,00%

Fonte: Elaborado pelos autores

Com base nos dados coletados e analisados, e um lucro objetivo de 15% na venda das mercadorias, é possível formar os preços de venda de cada tipo de importação utilizando a modelagem de precificação com base no método Mark-up. Como demonstrado na tabela 5, a formação de preço de mercadorias importada em Portugal, e na tabela 6, a importada na China.

Tabela 5

Formação de Preço de Venda dos produtos importados - Portugal

Empresa: Hugsu Trading		Importação: Portugal	
NCM do Produto: 8421.39.90		Lucro Presumido	
Elementos	%	Valor em R\$	
PVV	100,00%	R\$	425.730,49
(-) CV cm (Tabela 1)	52,90%	R\$	225.198,01
(-) CV imp. (Tabela 2)	15,53%	R\$	66.115,94
(=) MC	31,57%	R\$	134.416,53
(-) CF (Tabela 3)	16,57%	R\$	70.556,96
(=) Lucro	15,00%	R\$	63.859,57

Fonte: Elaborado pelos autores

O preço de venda das mercadorias importadas em Portugal é R\$ 425.730,49, calculado através dos custos variáveis de mercadorias e os custos em reais, totalizando em R\$295.754,97, dividido pela porcentagem de 69,47%, que é o PVV – CV imp – Lucro (100,00% - 15,53% - 15,00%). A margem de contribuição obtida foi de 31,57%, e com o lucro no valor de R\$63.859,57.

Tabela 6

Formação de Preço de Venda dos produtos importados - China

Empresa: Hugsu Trading		Importação: China	
NCM do Produto: 8421.39.90		Lucro Presumido	
Elementos	%	Valor em R\$	
PVV	100,00%	R\$	488.483,47
(-) CV cm (Tabela 1)	55,03%	R\$	268.792,51
(-) CV imp (Tabela 2)	15,53%	R\$	75.861,48
(=) MC	29,44%	R\$	143.829,48
(-) CF (Tabela 3)	14,44%	R\$	70.556,96
(=) Lucro	15,00%	R\$	73.272,52

Fonte: Elaborado pelos autores

Para as mercadorias importadas de origem chinesa, o preço de venda é de R\$ 488.483,47. Calculado pelo valor dos custos variáveis de mercadorias e os custos fixos, no valor de R\$ 339.349,47, dividido pela porcentagem de 69,47%, que é o PVV - CV imp - Lucro (100,00% - 15,53% - 15,00%). A margem de contribuição obtida foi de 29,44%, e com o lucro no valor de R\$ 73.272,52.

4.3 Comparação entre as importações e análises

Ao comparar os preços de vendas dos dois tipos de importações, é possível observar que o preço de venda das mercadorias da China é maior que o preço de

Portugal. Na tabela 7, o valor FOB da China de R\$ 145.256,13 é inferior ao de Portugal de R\$ 167.420,47, mas o frete da China é muito superior ao de Portugal, no período analisado o mundo se encontra em uma pandemia, diversas compras que haviam sido feitas que eram para vir da China foram canceladas, isso fez com que as importações parassem completamente no primeiro momento da pandemia, logo após isso muitos países tinham a necessidade de produtos Chineses, assim houve um aumento na demanda, porém falta de contêineres, influenciando na elevação do valor de frete, pois não haviam navios disponíveis para todas as compras solicitadas da China, conseqüentemente, outros custos também aumentaram, sendo eles, taxa AFRMM, imposto de importação, PIS importação, COFINS importação e ICMS na importação, pois todos possuem como base de cálculo o valor aduaneiro, que foi elevado devido ao frete na análise da China.

O preço de venda das mercadorias da China possui um lucro de R\$ 73.272,52 sendo superior ao de Portugal de R\$ 63.859,57, mas o menor custo de importação faz com que a margem de contribuição de Portugal torna-se superior percentualmente à China. Quanto maior a margem de contribuição, mais as vendas contribuem para liquidar os custos fixos, gerando um resultado melhor para a empresa.

Tabela 7

Comparação dos preços de venda

Elementos		Portugal		China	
		%	Valor em R\$	%	Valor em R\$
PVV	Preço de vendas	100,00%	R\$ 425.730,49	100,00%	R\$ 488.483,47
CV cm	Valor de mercadorias FOB	39,33%	R\$ 167.420,47	29,74%	R\$ 145.256,13
	(+) Frete Internacional	1,34%	R\$ 5.725,77	10,92%	R\$ 53.328,25
	(+) Taxa de Capatazias	0,22%	R\$ 925,00	0,19%	R\$ 925,00
	(+) Seguro Internacional	0,07%	R\$ 299,32	0,07%	R\$ 340,94
	(=) Valor Aduaneiro	40,96%	R\$ 174.370,56	40,91%	R\$ 199.850,32
	(+) Taxa Siscomex	0,05%	R\$ 214,50	0,04%	R\$ 214,50
	(+) Taxa AFRMM	0,41%	R\$ 1.758,72	2,80%	R\$ 13.669,75
	(+) Imposto de Importação	5,73%	R\$ 24.387,31	5,68%	R\$ 27.760,20
	(+) IPI	0,00%	R\$ -	0,00%	R\$ -
	(+) PIS Importação	0,86%	R\$ 3.658,10	0,85%	R\$ 4.164,03
	(+) COFINS Importação	3,95%	R\$ 16.809,82	3,92%	R\$ 19.134,71
	(+) ICMS na Importação	5,01%	R\$ 21.326,83	5,20%	R\$ 25.399,42
	(+) Armazenagem	0,35%	R\$ 1.499,00	0,31%	R\$ 1.499,00
	(+) Frete entrega (Santos-São	0,59%	R\$ 2.500,00	0,51%	R\$ 2.500,00
	Créditos				
	(-) ICMS na Importação	-5,01%	(R\$21.326,83)	-5,20%	(R\$25.399,42)
CV imp.	ICMS	8,80%	R\$ 37.464,28	8,80%	R\$ 42.986,55
	PIS	0,65%	R\$ 2.767,25	0,65%	R\$ 3.175,14
	COFINS	3,00%	R\$ 12.771,91	3,00%	R\$ 14.654,50
	IR	2,00%	R\$ 8.514,61	2,00%	R\$ 9.769,67
	CSLL	1,08%	R\$ 4.597,89	1,08%	R\$ 5.275,62
MC	Margem de Contribuição	31,57%	R\$ 134.416,53	29,44%	R\$ 143.829,48
CF	Liberação BL FEE	0,35%	R\$ 1.481,96	0,30%	R\$ 1.481,96
	Damage FEE	0,14%	R\$ 580,00	0,12%	R\$ 580,00
	Despacho Aduaneiro	0,23%	R\$ 995,00	0,20%	R\$ 995,00
	Outros Custos Fixos	15,86%	R\$ 67.500,00	13,82%	R\$ 67.500,00
Lucro		15,00%	R\$ 63.859,57	15,00%	R\$ 73.272,52

Fonte: Elaborado pelos autores

A tabela 7 mostra que o valor de mercadorias FOB de Portugal é maior que o da China, mas isso não foi o fator determinante para uma maior margem de

contribuição, o alto valor de frete da China supera a diferença existente no FOB, fazendo com que seu valor aduaneiro ultrapasse o de Portugal. O preço de venda dos produtos importados da China foi mais elevado, pois era necessário arcar com todos os custos e atingir o lucro definido, dessa forma é preciso uma análise conjunta de margem de contribuição, preço de venda, valor da mercadoria e frete, pois representam os maiores diferenciais no resultado.

Diante das análises é possível notar a importância de se entender a gestão de custos para formação de preço dos produtos na importação, através desse método é visível como os custos de um mesmo produto podem ser diferentes com a análise de dois países, a gestão de custos auxilia na decisão de qual exportador deve ser escolhido para que a empresa importadora arque com menores custos.

No processo de importação não deve ser visualizado apenas o valor da mercadoria no momento da compra, é necessário analisar todos os custos envolvidos desde a embarcação até a chegada das mercadorias, levando em consideração as taxas e os impostos incidentes no processo de importação e a situação econômica do país. A gestão de custos faz com que as informações sejam organizadas e claras ao usuário para a tomada de decisões.

5 CONCLUSÃO

O objetivo da pesquisa é formar o preço de venda de produtos importados no Brasil de países diferentes, China e Portugal, utilizando o custeio variável com sua proposta de análise da margem de contribuição e modelagem Mark-up na precificação, e de forma específica, explorar bibliograficamente o tema proposto, selecionar os países e produtos da amostra da pesquisa; apurar os custos e formar o preço de venda dos produtos, identificar as contribuições da gestão de custos e precificação no processo decisório de importações.

Nesse sentido, metodologicamente por meio de um estudo de caso em uma empresa importadora situada no estado de São Paulo, de forma exploratória e descritiva, com abordagem qualitativa e quantitativa, é possível analisar os custos envolvidos nos dois processos de importação para formar os preços de venda das mercadorias, utilizando a modelagem Mark-up. Com a análise dos diferentes custos, é possível também realizar a comparação entre os dois tipos de importação, resultando uma melhor decisão tomada.

Os achados da pesquisa obtidos na análise dos dados evidenciam que, ao aplicar o método de precificação na importação, os custos variáveis de mercadorias se tornam um fator imprescindível na tomada de decisão para uma empresa. A pesquisa permite analisar os custos envolvidos na importação brasileira de forma mais detalhada, sejam fixos ou variáveis; o modelo de precificação aplicado permite compreender como os custos interferem na margem de contribuição de um determinado produto, ao comparar as duas importações, mesmo que os produtos importados da China possuam um preço relativamente menor, o alto custo no frete internacional faz com que a empresa decida escolher os produtos de Portugal, devido ao custo menor de frete internacional, que influencia de forma significativa nos outros custos de importação, e conseqüentemente, uma margem de contribuição maior para liquidar os custos fixos e alcançar o lucro objetivado. O estudo também permite entender a importância da gestão de custos na formação de preço para reduzir custos desnecessários e evitar possíveis prejuízos no processo de importação. Com o presente estudo, percebe-se a importância de gestão de custos e gestão de precificação na geração de informações de qualidade, ampliando a assertividade de tomada de decisões durante o processo de cálculo,

controle e comparação de custos. Quanto maior o controle da empresa sobre os custos dos produtos, maior a precisão de escolhas racionais por produtos com maior margem de contribuição, conseqüentemente, um melhor resultado econômico-financeiro para a empresa.

É importante destacar que a pesquisa também possui limitações em função de ser realizada em apenas uma empresa de importadora, e a análise de custos de só um produto em dois países diferentes, os resultados não devem ser generalizados, mas, serve como base para outras pesquisas e discussões sobre os custos e a formação de preço dos produtos importados.

Como sugestão para futuras pesquisas recomenda-se aumentar a amostra de países e um estudo mais profundo sobre o processo de importação no Brasil, com uma variedade maior de produtos importados e aplicando outras ferramentas de gestão de custos na importação das empresas brasileiras.

REFERÊNCIAS

Alves, R. V. (2013). *Contabilidade gerencial: livro texto com exemplos, estudos de caso e atividades práticas* (14ª ed.). São Paulo, Atlas.

Ben, F., & Aimi, M. J. (2017, novembro). Análise dos custos no processo de importação: viabilidade de compra de matéria-prima no mercado externo para uma indústria de plásticos da serra gaúcha. *XXIV Congresso Brasileiro de Custos*, Florianópolis, SC, Brasil, 24. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4234/4234>.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm.

Convênio ICMS 52/1991. Concede redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas. Recuperado de https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1991/CV052_91.

Decreto-Lei n. 2.404, de 23 de dezembro de 1987. Dispõe sobre o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) e o Fundo da Marinha Mercante, e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2404.htm.

Decreto n. 660, de 25 de setembro de 1992. Institui o Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0660.htm.

Decreto n. 6.759, de 5 de fevereiro de 2009. Regulamento Aduaneiro. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm.

Bruni, A. L., & Famá, R. (2019). *Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel* (7ª ed.). São Paulo: Atlas.

Caparroz, R. (2019). *Comércio internacional e legislação aduaneira esquematizado* (6ª ed.). São Paulo: Saraiva Educação.

- Coronado, O. (2012). *Contabilidade Gerencial Básica* (2ª ed.). São Paulo, Saraiva.
- Crepaldi, S. A., & Crepaldi, G. S. (2018). *Contabilidade de custos* (6ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Dias, R., & Rodrigues, W. (Orgs.). (2012). *Comércio exterior: teoria e gestão* (3ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Dubois, A., Kulpa, L., & Souza, L. E. de. (2019). *Gestão de custos e formação de preços* (4ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2013). *Contabilidade gerencial* (14ª ed.). Porto Alegre: AMGH.
- Gomes, A. A., & Frazzon, E. M. (2014). Custos logísticos na importação: uma abordagem teórica com aplicação de diferentes métodos de custeio. *Revista Produção em Foco*, 4(2), 297-315. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/287601616_Custos_Logisticos_Na_Importacao_Uma_Abordagem_Teorica_Com_Aplicacao_De_Diferentes_Metodos_De_Custeio. doi: 10.14521/P2237-5163201400060003
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2009). *Gestão de custos: contabilidade e controle*. Tradução Robert Brian Taylor (3ª ed.). São Paulo: Cengage Learning.
- Iudícibus, S. de. (2000). *Contabilidade gerencial: da teoria à prática* (Ed. rev.). São Paulo: Atlas.
- Keedi, S., & Mendonça, P. C. C. de. (2000). *Transportes e seguros no comércio exterior* (2ª ed.). São Paulo: Aduaneiras.
- Laureth, S. V., Wernke, R., Heberle, É. L., & Rufatto, I. (2018). Análise custo/volume/lucro aplicada em supermercado de pequeno porte: estudo de caso. *Brazilian Journal of Development*, 4(3), 863-885. Recuperado de <https://www.brazilianjournals.com/index.php/BRJD/article/view/160>.
- Maia, J. de M. (2020). *Economia internacional e comércio exterior* (16ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, E. (2018). *Contabilidade de custos* (11ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Ministério Da Indústria, Comércio Exterior E Serviços (MDIC). Disponível em: <http://comexstat.mdic.gov.br/pt/geral>. Acesso em: 17/03/2021.
- Oliveira, K.H., Ribeiro, P.P., & Vallim, C.R. (2020, novembro). Um estudo comparativo entre o preço de venda com base no mark-up e o preço de venda praticado no comércio eletrônico. *XXVII Congresso Brasileiro de Custos*. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4793/4814>.
- Organização Mundial Do Comércio (OMC). Disponível em: https://www.wto.org/english/res_e/statis_e/statis_bis_e.htm?solution=WTO&path=/Dashboards/MAPS&file=Map.wcdf&bookmarkState={%22impl%22:%22client%22,%22params%22:{%22langParam%22:%22en%22}}. Acesso em: 17/03/2021.

- Ribeiro, O. M. (2018). *Contabilidade de custos* (5ª ed.). São Paulo: Saraiva.
- Santos, J. J. (2012). *Fundamentos de custos para formação do preço e do lucro* (Ed. rev.). São Paulo: Atlas.
- Santos, J. N. dos, & Vallim, C. R. (2021). Programação linear na otimização de mix de serviços: um estudo de uma empresa de hotelaria. *CONTABILOMETRIA - Brazilian Journal of Quantitative Methods Applied to Accounting*, 8(2), 48-64. Recuperado de <http://www.fucamp.edu.br/editora/index.php/contabilometria/article/viewFile/2304/1537>. Acesso em: 17/03/2021.
- Segalis, G., França, R. de, & Atsumi, S. Y. K. (2012). *Fundamentos de exportação e importação no Brasil*. Rio de Janeiro: Editora FGV.
- Segre, G. (Orgs.). (2018). *Manual prático de comércio exterior* (5ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Silva, M. V. da, Junior, M. V., & Vanalle, R. M. (2014, novembro). Custo De Importação E Produção: Estudo De Caso De Uma Indústria Têxtil. *Anais do III SINGEP e II S2IS*, São Paulo, SP, Brasil, 3. Recuperado de <http://repositorio.uninove.br/xmlui/handle/123456789/952>. Acesso em: 17/03/2021.
- Sousa, J. M. de. (2009). *Fundamentos do Comércio Internacional*. São Paulo: Saraiva.
- Vazquez, J. L. (2015). *Comércio exterior brasileiro* (11ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Veigar, W. E., & Santos, F. de A. (2016). *Contabilidade de custos: gestão em serviços, comércio e indústria* (1ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Vallim, C. R. (2012). *Formação do Preço de Venda*. Apostila da disciplina Contabilidade de Custos II – Curso de Ciências Contábeis. Vitória: UFES.
- Vergara, S. C. (2016). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração* (16ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Vieira, A. (2012). *Importação: práticas, rotinas e procedimentos* (5ª ed.). São Paulo: Aduaneiras.
- Yanase, J. (2018). *Custos e formação de preços: importante ferramenta para tomada de decisões* (1ª ed.). São Paulo: Trevisan Editora.
- Yi S. B. E., & Tian X. (2018). *Um estudo empírico do comércio de importação e exportação entre a China e a América do Sul*. Beijing, China. Tese de doutorado. Capital University of Economics and Business, 137 p. Recuperado de <https://kns.cnki.net/kns8/defaultresult/index>. Acesso em: 17/03/2021.