

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CLÁUDIO PEREIRA DIAS

INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA SOBRE A IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS NO ESTADO
DE SANTA CATARINA E SUAS INFLUÊNCIAS NA GESTÃO FINANCEIRA DAS
EMPRESAS: ESTUDO DE CASO EM UMA INDÚSTRIA FABRICANTE DE PRODUTOS
ELETRÔNICOS

FLORIANÓPOLIS
2008

CLÁUDIO PEREIRA DIAS

INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA SOBRE A IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS NO ESTADO
DE SANTA CATARINA E SUAS INFLUÊNCIAS NA GESTÃO FINANCEIRA DAS
EMPRESAS: ESTUDO DE CASO EM UMA INDÚSTRIA FABRICANTE DE PRODUTOS
ELETRÔNICOS

Monografia apresentada à Universidade Federal
de Santa Catarina como um dos pré-requisitos
para a obtenção do grau de bacharel em Ciências
Contábeis.

Orientadora: Profa. Dra. Maria Denize Henrique
Casagrande

FLORIANÓPOLIS
2008

CLÁUDIO PEREIRA DIAS

**INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA SOBRE A IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS
NO ESTADO DE SANTA CATARINA E SUAS INFLUÊNCIAS NA
GESTÃO FINANCEIRA DAS EMPRESAS: ESTUDO DE CASO EM
UMA INDÚSTRIA FABRICANTE DE PRODUTOS ELETRÔNICOS**

Esta Monografia foi apresentada como Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) de _____, atribuída pela banca examinadora composta pela orientadora e membros abaixo relacionados.

Prof.^a Dra. Valdirene Gasparetto
Coordenadora de Monografia do Departamento de
Ciências Contábeis, UFSC

Professores que compuseram a Banca:

Prof.^a Dra. Maria Denize Henrique Casagrande
(Orientadora)
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Prof.^a Dra. Valdirene Gasparetto
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Prof.^a M.Sc. Alessandra Vasconcelos Gallon
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Florianópolis, 2008

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por me proporcionar a valiosa oportunidade de progredir no conhecimento científico e me dar a consciência de que ainda há muito a ser desvendado.

À minha família que, mesmo distante, confia nos meus sonhos e no trabalho que há alguns anos venho desempenhando para chegar à conquista de obter a formação de um curso superior por uma renomada instituição de ensino.

Aos professores da Universidade Federal de Santa Catarina e da Universidade de Brasília que, ao longo desse período acadêmico, me mostraram com maestria o caminho do conhecimento científico, com base no qual, entre tantos outros, foi escolhido o tema deste trabalho de conclusão de curso.

À minha orientadora, professora Dra. Maria Denize Henrique Casagrande que me mostrou a direção dos trabalhos a serem realizados, com sua vasta experiência profissional, apontando-me os erros e me apoiando na busca pelas informações que norteiam a pesquisa realizada.

Aos meus amigos, dos quais pude receber o apoio nessa caminhada, estando certo de que poderei comemorar com eles o meu sucesso.

Aos colaboradores da empresa estudada, que, mesmo com tantas tarefas atribuídas ao desempenho de suas funções profissionais, me receberam com atenção e me motivaram à concepção deste trabalho.

Àqueles que, mesmo anonimamente, contribuíram para a realização desta pesquisa, dedicando seu tempo e fornecendo as informações solicitadas, de forma atenciosa e paciente.

DIAS, Cláudio Pereira. **Incidência tributária sobre a importação de produtos no Estado de Santa Catarina e suas influências na gestão financeira das empresas: estudo de caso em uma indústria fabricante de produtos eletrônicos**. 2008. 112f. Monografia (curso de Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

RESUMO

A legislação tributária que trata da importação de mercadorias, tanto em âmbito federal quanto estadual, impõe ao contribuinte uma sistemática de cálculo que o insere em obrigações pecuniárias que requerem maior atenção por parte de sua gestão financeira quanto aos valores desembolsados, recuperáveis ou não, nos termos da lei. Diante disso, torna-se importante saber quais os efeitos causados pela carga tributária incidente nas importações no gerenciamento financeiro de empresas importadoras. Nesta perspectiva, com este trabalho, objetiva-se analisar a incidência tributária em uma operação de importação de matéria-prima, a partir do caso de uma indústria catarinense, realizando-se um estudo descritivo através do estudo de um caso único, com abordagem qualitativa e quantitativa. Como fundamentação teórica, são apresentados os aspectos inerentes à tributação nas operações de importação de mercadorias no Estado de Santa Catarina, conforme a legislação em vigor e publicações sobre o assunto, constituindo-se a base para as observações realizadas no estudo de caso. O estudo de caso se realiza em uma empresa instalada neste Estado, fabricante de produtos eletrônicos de telecomunicações, segurança e informática, que realizou, no mês de junho de 2008, uma operação de importação cujos dados, fornecidos pela própria empresa, são aqui analisados. Essa análise tem enfoque na carga tributária em relação ao valor aduaneiro da mercadoria, na incidência de tributos sobre outros tributos, na alocação de tributos no custo de produção e nas saídas e entradas efetivas de valores, relativos ao pagamento desses tributos, no disponível da empresa. Como conclusões, após um cálculo simulado da tributação, identifica-se que, de uma carga tributária de 64% em relação ao valor aduaneiro da mercadoria importada, cerca de 10% do valor desembolsado diz respeito a tributos sobre tributos, que a empresa poderia aplicar em outras necessidades operacionais. Em seguida, separando os tributos entre os recuperáveis e os não recuperáveis, evidenciando-se os valores destinados ao custo de produção e os valores que devem ser destinados à compensação futura pelo importador das mercadorias, uma boa gestão de custos manifesta sua relevância para o reembolso eficaz dos valores desembolsados em tributos não recuperáveis. Por fim, quanto ao prazo de recolhimento dos tributos devidos na operação, verifica-se na Demonstração do Fluxo de Caixa um instrumento de gestão de grande valia para a empresa no controle dos desembolsos e reembolsos relativos aos tributos incidentes na importação.

Palavras-chave: Incidência tributária. Operações de importação. Gestão financeira.

DIAS, Cláudio Pereira. **Tax incidence on the importation of products in the State of Santa Catarina and its influences in the financial management of the company: a case study in an industry of electronic products. 2008.** 112p. Monograph (Accounting Sciences Course) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

ABSTRACT

The tax legislation that deals with the importing of trade goods, so much in state as much in federal scope, imposes to the contributors a kind of system of calculation that inserts them in pecuniary obligations which demand bigger attention on the part of their financial management regarding the disbursed values, recoverable or not, in terms of law. Considering this, it is important to know which the effects caused for the tax burden incident in the importing in the financial management of importer companies. In this perspective, with this study, the objective is to analyze the incidence tax in an operation of raw material importation, from the case of a catarinense industry, carrying out a descriptive study through the study of a unique case, with quantitative and qualitative approach. As theoretical substantiation, the inherent aspects to the taxation in the operations of the goods importing in the State of Santa Catarina are presented, according to legislation in force and publications about the subject, constituting the base for the observations carried out in the case study. The case study is carried out in a company installed in that State, manufacturer of electronic products in telecommunications, security and data processing, that realized in June, 2008, an operation of importing whose data, supplied by the own company, are analyzed here. This analysis has been focused in the tax burden regarding the custom duties of the trade goods, in the incidence of tributes on other tributes, in the allocation of tributes in the production cost and in the effective exit and entrance of values, relative to the payment of those tributes, in the available cash of the company. As conclusions, after a simulated calculation of the taxation, it is identified that, of a tax burden of 64% in relation to the customs value of the imported goods, around 10% of the value disbursed concerns to tributes on tributes, which the company could apply in other operational necessities. After that, separating the tributes in recoverable and the not recoverable ones, showing up the values sent to the cost of production and the values that should be sent to the future compensation by the goods importer, a good management of costs manifests its relevance for the efficient reimbursement of the values spent in not recoverable tributes. Finally, as regard to the stated period of collection of the due tributes in the operation, it is verified in the Demonstration of the cash-flow a management instrument of great importance for the company in the control of the expenditures and refunds in regard to the tributes incident in the importing operation.

Key words: Incidence of tributes. Importing operations. Financial management.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Incidência tributária entre empresas industriais e comerciais com a compensação de IPI e ICMS.....	35
Tabela 2 - Carga tributária sobre o valor aduaneiro da importação.....	86

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Tributos isentos ao princípio da anterioridade.....	37
Quadro 2 - Modalidades de industrialização.....	46
.....	
Quadro 3 - Alíquotas de incidência do ICMS.....	53
Quadro 4 - Tributos não-cumulativos.....	88

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Participação de tributos no valor calculado no despacho aduaneiro.....	83
Gráfico 2 - Diferença entre cargas tributárias calculadas na importação.....	87

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Alocação dos tributos incidentes na importação.....	90
Figura 2 - Trâmite dos encargos de importação na organização.....	96

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AFRMM	Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante
CAMEX	Câmara de Comércio Exterior
CF/88	Constituição Federal de 1988
COFINS	Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social
CPV	Custo dos Produtos Vendidos
CTN	Código Tributário Nacional
DFC	Demonstração do Fluxo de Caixa
DI	Declaração de Importação
EC	Emenda Constitucional
FMM	Fundo da Marinha Mercante
GATT	Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (<i>General Agreement on Tariffs and Trade</i>)
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual ou Intermunicipal e Serviços de Comunicação
II	Imposto de Importação
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
ME	Material de Embalagem
MP	Matérias-primas
PI	Produtos Intermediários
PIS/PASEP	Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público
RA	Regulamento Aduaneiro
RICMS	Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual ou Intermunicipal e Serviços de Comunicação
RIOF	Regulamento do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários

RIPI	Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados
RIR	Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
SISCOMEX	Sistema Integrado de Comércio Exterior
THC	Taxa de capatazia (<i>terminal Handling Charges</i>)
TIPI	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados
UFIR	Unidade Fiscal de Referência

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	12
1.1 Tema e problema.....	14
1.2 Objetivos.....	16
1.2.1 Objetivo Geral.....	16
1.2.2 Objetivos Específicos.....	16
1.3 Justificativa.....	16
1.4 Metodologia.....	17
1.5 Limitação da pesquisa.....	19
1.6 Organização da pesquisa.....	19
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	21
2.1 Conceitos tributários.....	21
2.1.1 Definição de tributo.....	21
2.1.2 Espécies de tributos.....	24
2.1.3 Função dos tributos.....	27
2.1.4 Obrigação tributária.....	28
2.1.5 Fato gerador.....	30
2.1.6 Princípios constitucionais.....	31
2.2 Tributos incidentes na importação.....	39
2.2.1 Imposto de Importação (II).....	39
2.2.2 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).....	44
2.2.3 Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual ou Intermunicipal e Serviços de Comunicação (ICMS).....	49
2.2.4 Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF).....	54
2.2.5 Taxas devidas na importação.....	57
2.2.6 Contribuições devidas na importação.....	59
2.3 Importação de mercadorias.....	62
2.3.1 Despacho aduaneiro.....	62
2.3.2 <i>Drawback</i>	64
2.3.3 Incidência tributária na importação de mercadorias no Estado de Santa Catarina.....	68

3 ESTUDO DE CASO.....	79
3.1 Caso real de importação de materiais diretos.....	79
3.2 Simulação de importação com incidência tributária diferenciada.....	84
3.3 Apuração da diferença entre as tributações.....	86
3.4 Alocação dos tributos incidentes na importação.....	87
3.5 Extinção do crédito tributário e liberação das mercadorias.....	90
3.6 Demonstração do fluxo de caixa.....	97
4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	99
4.1 Conclusões da pesquisa.....	99
4.2 Recomendações para trabalhos futuros.....	101
REFERÊNCIAS.....	103
ANEXO A – Classificação da TIPI, das posições 33.03 a 33.07.....	109
ANEXO B – Declaração de Importação – Estudo de caso.....	111

1. INTRODUÇÃO

Atualmente, no Brasil, corrente é a organização de debates e encontros políticos e econômicos nos quais costumam se reunir representantes empresariais, representantes do Estado, representantes sindicais e até mesmo a imprensa, em torno de um assunto cada vez mais evidente e divulgado no setor econômico, a reforma tributária.

Esse tema traz à tona as dificuldades encontradas pelos empreendedores em desenvolver suas atividades por conta de uma carga tributária considerada excessiva e de uma legislação tributária complexa, em que o empresário precisa se preocupar com o cumprimento de todas as suas obrigações, tanto principais quanto acessórias, de forma a não ingressar em nenhum crime contra a ordem tributária e, ainda assim, encontrar meios lícitos de promover uma boa administração de seus negócios.

No comércio exterior, a situação não é diferente, uma vez que o empresário que atua nesse setor também se depara com obrigações tributárias que acabam onerando suas atividades, gerando uma necessidade de recursos financeiros ainda maiores para que as exigências fiscais às quais está submetido possam ser atendidas.

Fabretti (2005b) classifica os tributos sobre o comércio exterior como tributos regulatórios, sendo estes utilizados como instrumento de política econômica para se promover o equilíbrio da balança comercial do país nas relações internacionais. Dessa forma, os tributos incidentes tanto nas operações de importação quanto nas operações de exportação são utilizados pelo Estado para proteger a economia interna, evitando que a influência do comércio internacional, seja na venda de produtos para o país, seja na compra de produtos desenvolvidos pelas indústrias brasileiras, acabe gerando situações desvantajosas para a indústria nacional, em benefício a capitais empreendidos em outros países.

Conforme afirma Hunt (1981), já nos tempos da Europa mercantilista, políticas de comércio exterior eram implantadas por alguns países europeus, provocando o estímulo às exportações e desestimulando as importações.

Nesse período, esses países procuravam reter no seu mercado uma quantidade cada vez maior de moeda e promover o crescimento da produção interna por meio de monopólios comerciais, normas às atividades de importação e exportação e até subsídios aos produtores de artigos manufaturados. Conforme afirma Hunt (1981, p. 42): “além de estabelecer monopólios, todos os países da Europa (exceto a Holanda) aplicavam extensos regulamentos às atividades de exportação e importação”.

Nesse contexto, até mesmo as exportações de matérias-primas poderiam ser desestimuladas para que o suprimento da produção interna fosse garantido, e de forma vantajosa. Na afirmação de Hunt (1981, p. 42), “uma grande lista de matérias-primas pagava imposto de exportação, para que não saísse da Inglaterra. Assim, o preço que os mercadores industriais ingleses tinham que pagar por estas matérias-primas seria minimizado”.

Nos dias atuais, a legislação tributária no Brasil é o instrumento de controle da política de comércio exterior, que recebe até mesmo da Constituição Federal de 1988 benefícios como a não sujeição ao princípio da anterioridade em alguns casos, o que permite ao Estado a instituição de tributos ou a majoração de alíquotas, podendo seus efeitos surtirem imediatamente nas operações de importação e exportação.

Por um lado, as importações podem ser de grande importância para o país caso seja do interesse da economia “renovar tecnologia” (FABRETTI, 2005b, p. 290), pois a entrada de produtos estrangeiros proporciona maior competitividade de mercado, incentivando a indústria nacional ao desenvolvimento de tecnologia igual ou superior àquela que está sendo trazida de outros produtores, sobretudo em um mercado consumidor nas proporções do mercado brasileiro.

Por outro lado, o investimento das empresas nacionais em produção de grande escala, tanto para o mercado interno quanto para o mercado externo, é também de fundamental importância para a balança comercial, uma vez que as importações acabariam sendo reduzidas por não haver interesse do mercado interno em produtos já existentes, e as exportações aumentadas pela capacidade de produção acima da demanda do mercado nacional.

No entanto, essas tendências não são tão simples assim e as relações de importação e exportação de produtos podem resultar em conflitos e prejuízos de ordem econômica e social, como a superprodução, inflação, concorrência desleal, entre outras, se o mercado for deixado à sorte de suas próprias regras, sem a existência de normas regulamentadoras dessas atividades, cujo objetivo seja o favorecimento da indústria nacional, bem como a garantia do suprimento da demanda interna por mercadorias de qualidade.

Visando isso, a Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988, e o Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966, entre diversos outros dispositivos legais, apresentam em suas disposições aspectos especiais relacionados ao comércio exterior, impondo tanto nas relações de importação quanto nas de exportação,

tributos de caráter regulador que atuam na região aduaneira de modo a proteger o mercado interno dos efeitos de uma atividade mercantil especulatória e prejudicial por parte daqueles que a desempenham.

Nesse meio, a legislação existente em torno do comércio exterior vem favorecer categoricamente a exportação de produtos nacionais ou, ainda, de produtos importados para transformação, complementação ou acondicionamento no país e posterior exportação para país estrangeiro. Em contrapartida, surgem as diversas obrigações tributárias cujo intuito maior é onerar os produtos que forem objeto de importação para o país, somando-se ainda, os tratamentos especiais na *limitação ao poder de tributar*, permitindo ao Estado influenciar no mercado interno de forma a proteger os bens produzidos no país, da concorrência de outros que, por qualquer razão de seu processo produtivo, cheguem ao nosso mercado com valores injustos à disputa de mercado com os nacionais.

Esses aspectos, de ordem tributária, são tratados neste trabalho sob a ótica de uma empresa importadora de mercadorias, atividade essa que envolve tributos de natureza federal e estadual, razão pela qual a pesquisa se desenvolve no Estado de Santa Catarina, sendo este o local onde se realizam as operações da empresa estudada.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Ao tratar de tributos relacionados ao comércio exterior, é inevitável deparar-se com um grande conjunto de normas derivadas de tratados e políticas mercantis internacionais, além de dispositivos legais que, mesmo atuando no âmbito do território nacional, representam funções significativas para essa prática econômica.

Nas operações de importação de mercadorias, uma parcela dos valores desembolsados pelo importador diz respeito aos tributos devidos na entrada dessas mercadorias em território nacional, podendo constituir, conforme a natureza do bem importado e da operação, pequena ou grande proporção do valor total desembolsado, o que requer de quem importa cuidados especiais no tratamento dispensado a tais tributos.

A legislação em vigor permite tanto à União quanto ao Estado de Santa Catarina a instituição de uma série de tributos sobre a importação de mercadorias, dividindo-os em impostos, taxas e contribuições. Essa incidência tributária exige atenção do contribuinte no que se tange a algumas de suas características.

Uma primeira característica da incidência tributária na importação de mercadorias relaciona-se com o cálculo cumulativo dos tributos, pois, de acordo com a legislação em vigor, alguns destes, ao terem aplicadas as suas alíquotas, não consideram somente o valor atribuído à mercadoria importada, mas abrangem também valores referentes a tributos calculados em fases anteriores, aumentando ainda mais a carga tributária a ser paga pelo contribuinte aos cofres públicos.

Outra característica se refere aos tributos recuperáveis incidentes na importação, permitindo ao contribuinte o abatimento dos valores pagos na entrada das mercadorias em território nacional em operações futuras da empresa, nas quais haja novamente a incidência dos mesmos tributos. No entanto, entre os impostos, taxas e contribuições calculados, não são todos que fazem jus a esse tratamento, devendo o contribuinte gerir a destinação de cada um dentro da organização, quanto à contabilização dos tributos a recuperar e dos integrantes do custo de suas atividades.

Por fim, a legislação tributária, ao normatizar a importação de mercadorias, exige do contribuinte o recolhimento dos tributos incidentes aos cofres públicos como fator condicionante à liberação dessas mercadorias para o domínio da empresa. Dessa forma, o importador necessita desembolsar a parcela relativa a tais tributos ainda antes do desembaraço aduaneiro e recebimento efetivo dos bens oriundos do exterior, o que, conforme a carga tributária calculada, pode provocar uma saída significativa de valores de seus disponíveis, não lhe permitindo contar com esse montante financeiro durante o ciclo de suas atividades.

Essas características impostas pela legislação põem o contribuinte dentro de um contexto no qual é necessário o estrito cuidado quanto ao cumprimento de suas obrigações tributárias ao tentar encontrar formas de amenizar os impactos financeiros causados pela tributação nas operações de importação. Por um lado, a empresa deve cumprir com suas obrigações de forma a não ser enquadrada em situação de crime contra a ordem tributária, por outro lado, a empresa também precisa de recursos para o financiamento de suas atividades, fazendo-se indispensável conhecer suas reais disponibilidades entre o pagamento dos tributos e seu reembolso, seja pela compensação ou pela alocação destes ao custo de suas operações.

Dentro desse contexto, a questão-problema que o trabalho se propõe a responder é: *quais os efeitos causados pela carga tributária incidente sobre as operações de importação no gerenciamento financeiro das indústrias de Santa Catarina?*

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 OBJETIVO GERAL

Analisar a incidência tributária em uma operação de importação de matéria-prima, a partir do caso de uma empresa industrial catarinense.

1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Apresentar conceitos de tributos específicos na importação;
- Apresentar a incidência tributária na importação através de um caso real;
- Verificar o impacto da carga tributária incidente na importação no Estado de Santa Catarina;
- Identificar a alocação dos tributos durante o ciclo operacional da empresa objeto de estudo; e
- Identificar os impactos causados pelo pagamento de tributos sobre a importação na gestão financeira da empresa analisada.

1.3 JUSTIFICATIVA

Para o importador de mercadorias do exterior, é indispensável observar as condições impostas pela legislação em vigor para que suas operações de importação ocorram sem que a tributação instituída, tanto na esfera federal quanto na esfera estadual, seja desrespeitada, o que configuraria para o contribuinte, neste caso, o importador, a prática de evasão fiscal, definida em lei como crime contra a ordem tributária.

No entanto, a forma como a legislação aplicável à importação de mercadorias para o Estado de Santa Catarina trata o cálculo dos tributos devidos nesse tipo de operação, fazendo-os incidir uns sobre os outros, além de determinar o pagamento imediato dos valores devidos na operação, acaba impondo ao importador condições onerosas de operação, cujo cumprimento se torna condição indispensável para que este tenha a liberação das mercadorias por parte da autoridade aduaneira.

Nesse contexto, mesmo podendo o contribuinte contar com dispositivos legais que lhe permitem a compensação de tributos e a possibilidade de repassar o custo desses tributos para o preço final das mercadorias, existe um intervalo de tempo, entre a aquisição da mercadoria pela importação e sua venda, em que o valor recolhido ao pagamento dos tributos incidentes não pode ser considerado pelo importador em suas disponibilidades e o conseqüente financiamento de outras atividades operacionais.

Sendo assim, torna-se importante analisar o impacto que a operação de importação de mercadorias, com base na legislação atual, pode estar causando no gerenciamento financeiro de empresas catarinenses que ao mesmo tempo em que precisam cumprir suas obrigações tributárias, sob pena de perdimento de suas mercadorias, necessitam também de quantitativos em disponibilidades para o custeio de suas atividades no intervalo de tempo variável entre a aquisição e a venda das mercadorias em questão.

1.4 METODOLOGIA

Conforme Longaray e Beuren (2003, p. 40), monografia “é um trabalho acadêmico que objetiva a reflexão sobre um tema ou problema específico e que resulta de um procedimento de investigação sistemática”. Marion et al. (2002, p. 13) conceituam monografia como “a arte de redigir cientificamente sobre um problema específico de determinado assunto. É um trabalho intelectual de um estudante que lê, levanta dados, reflete e interpreta um tema específico”.

Neste trabalho acadêmico, abordando-se características formadas na tributação sobre operações de importação no Estado de Santa Catarina, a evidenciação desse assunto se dá pela utilização de uma metodologia de pesquisa que conduza à obtenção estruturada de dados que possibilitem a investigação, a reflexão e a interpretação do tema proposto.

Seguindo a definição de Ferreira (2006, p. 552), segundo a qual *método* significa um “procedimento organizado que conduz a um certo resultado [...]”, este item busca apresentar a estrutura metodológica desta pesquisa, delineando sua tipologia quanto aos seus objetivos, aos seus procedimentos e à sua abordagem.

Neste trabalho, os dados analisados são obtidos nas disposições constantes em instrumentos legais, em livros de direito, de contabilidade, sobre o comércio exterior, em manuais, no sítio da Receita Federal do Brasil e do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior na internet, além de documentos obtidos em visitas a despachantes

aduaneiros na cidade de Itajaí e de Florianópolis, visitas à empresa estudada e à Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Santa Catarina, entre outras fontes de informação.

Com base nos dados coletados, os fatos observados são descritos e analisados sem a interferência do autor, evidenciando-os e estudando-os de forma a caracterizar esta pesquisa, no que se refere aos seus objetivos, como *descritiva* (Andrade, 2002 apud RAUPP; BEUREN, 2003).

Quanto aos procedimentos, esta pesquisa se classifica primeiramente como *bibliográfica*, uma vez que uma grande parte das informações é recolhida em publicações anteriores sobre a legislação tributária, a contabilidade tributária e o comércio exterior, proporcionando a fundamentação teórica para o estudo realizado, conforme afirmam Raupp e Beuren (2003, p. 87):

O material consultado na pesquisa bibliográfica abrange todo referencial já tornado público em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, dissertações, teses, entre outros. Por meio dessas bibliografias reúnem-se conhecimentos sobre a temática pesquisada. Com base nisso é que se pode elaborar o trabalho monográfico, seja ele em uma perspectiva histórica ou com o intuito de reunir diversas publicações isoladas e atribuir-lhes uma nova leitura.

Ainda quanto aos procedimentos, nesta pesquisa, é procedida a uma demonstração real do assunto abordado, selecionando-se uma empresa do setor industrial, localizada no Estado de Santa Catarina, que, no ano corrente, importou mercadorias para a utilização como materiais diretos na fabricação de seus produtos. Essa operação de importação é analisada no capítulo terceiro em consonância com as informações reunidas na fundamentação teórica do capítulo segundo, com um “único caso” (RAUPP; BEUREN, 2003, p. 84), o que caracteriza o presente trabalho, também, como um *estudo de caso*.

Na caracterização da tipologia desta pesquisa quanto à abordagem, a análise dos aspectos inerentes à legislação tributária em relação às operações de importação de mercadorias, demonstrando sua influência na gestão financeira das empresas a caracteriza como *qualitativa*. No entanto, a auferição de dados constantes em uma operação real de importação e sua comparação a uma situação fictícia com o objetivo de evidenciar a onerosidade demasiada da legislação em vigor, soma a esta pesquisa a caracterização como quantitativa na abordagem do problema.

Sendo assim, esta monografia se classifica como uma pesquisa descritiva, realizada por meio de um estudo de caso único, que se utiliza dos procedimentos de pesquisa bibliográfica, e aborda o problema proposto de forma qualitativa e quantitativa.

1.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A contabilidade tributária é um dos campos mais extensos e dinâmicos da ciência contábil, e, nas operações de importação não se faz diferente, somando-se aos tributos incidentes sobre a mercadoria, diversas taxas de serviços prestados tanto por pessoas jurídicas de direito privado, quanto pelo próprio poder público, para que ocorra o desembaraço da mercadoria importada.

Sendo assim, procurando não se desviar do tema abordado, esta pesquisa se limita aos tributos incidentes na importação de produtos industrializados, excluindo-se da análise quaisquer tributos incidentes sobre serviços, bem como o pagamento de valores não classificados nessa atividade como relativos a tributos.

Geograficamente, a pesquisa se limita ao Estado de Santa Catarina, em virtude de seu local de elaboração e do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual ou Intermunicipal e Serviços de Comunicação (ICMS), imposto estadual que também é estudado.

1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

O trabalho está organizado em 4 capítulos subdivididos conforme a relevância e a conveniência atribuídas a cada item, nas fases de pesquisa, delineando-se a introdução, o desenvolvimento e a conclusão.

No capítulo 1º, são tratadas as diretrizes da pesquisa, começando com uma introdução do assunto tratado e, em seguida, estruturando tópicos que objetivam orientar e motivar o trabalho, bem como justificar a escolha do tema. Nele são tratados o tema e o problema levantados, os objetivos, a justificativa, a metodologia, as limitações da pesquisa e a sua estrutura.

O capítulo 2º dedica-se à fundamentação teórica da pesquisa, abordando conceitos tributários importantes para a pesquisa realizada, os tributos incidentes na importação e a forma como se dá o despacho aduaneiro de mercadorias importadas.

No capítulo 3º é realizado o estudo de caso, com base em uma operação de importação ocorrida em uma empresa catarinense, evidenciando a incidência tributária dessa operação, extraindo as informações que constituem elementos importantes para a abordagem do tema da pesquisa.

O capítulo 4º é destinado à conclusão sobre a pesquisa, identificando o problema ora proposto, emitindo considerações para o seu tratamento de forma a contribuir para a pesquisa realizada e para outros trabalhos que possam ser realizados.

Nas referências, são elencadas todas as fontes de informações utilizadas para a consecução deste trabalho, obedecendo-se a classificação por ordem alfabética de apresentação.

Os Anexos complementam assuntos tratados no corpo do trabalho, mas que, por sua extensão, foram disponibilizados à parte para consulta dos leitores, dividindo-se em Anexo A (Classificação da TIPI, das posições 33.03 a 33.07), complementando o capítulo 2º, dedicado à fundamentação teórica do trabalho, e Anexo B (Declaração de Importação-Estudo de caso), complementando o capítulo 3º, como documento no qual constam os dados sobre os quais foi realizado o estudo na empresa industrial instalada em Santa Catarina.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo, constituindo-se a fundamentação teórica desta pesquisa, os tributos são tratados com enfoque em sua definição, espécies e funções, tratando-se também das obrigações tributárias do contribuinte, bem como dos princípios constitucionais aplicáveis à legislação tributária, emanados das limitações impostas ao Estado em seu poder de tributar. Também são tratados os tributos incidentes na importação de mercadorias no Estado de Santa Catarina, separando-os em impostos, taxas e contribuições, conforme as características de cada espécie. Outras considerações relevantes para este trabalho, são apresentadas também neste capítulo quanto aos procedimentos inerentes ao despacho aduaneiro, ao *drawback* e à incidência tributária nas operações de importação de mercadorias.

2.1 Conceitos tributários

Ao abordar um assunto cujo tema é relacionado a tributos específicos, inicia-se o capítulo por conceitos sobre esses, desde definições básicas até os princípios constitucionais, aporte teórico balizador do tema de pesquisa proposto.

2.1.1 Definição de tributo

Segundo o Art. 3º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), tributo é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Para Rocha (2007), quando a lei determina que a prestação do tributo deve ser pecuniária, em moeda ou em valor expresso em moeda, o contribuinte se torna obrigado a satisfazê-la em dinheiro, podendo apenas mensurá-la por meio de unidades fiscais como, por exemplo, a Unidade Fiscal de Referência (UFIR), utilizadas pelo Poder Público para a indexação de valores, visto que o Estado precisa de dinheiro para exercer sua função de promotor de serviços de utilidade pública, não sendo aceitos pagamentos em mercadorias, bens ou serviços como, cumprimento das obrigações tributárias.

Rocha (2007) cita ainda a previsão legal constante no Art. 162 do CTN, na qual o pagamento de tributos pode ser realizado por meio de cheque, ou vale postal, títulos que representam ordem de pagamento, convertidos em dinheiro quando há sua compensação.

O autor também menciona os casos em que o contribuinte deixa de cumprir o pagamento do tributo e o Estado requer, em ação judicial, a penhora de bens do devedor. Nesse caso, segundo o autor, não se deve interpretar como pagamento de tributos com bens, posto que estes são penhorados com o objetivo de serem levados a leilão para que, com o valor arrecadado em dinheiro de suas vendas, o poder público possa reaver o valor do tributo do qual é credor (ROCHA, 2007).

Machado (2005, p. 71) afirma, quanto a tributo, que “cuida-se de prestação tendente a assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos, por isto que é de natureza pecuniária”. Nesse sentido, embora existam ainda, segundo esse autor, correntes que consideram como tributo o serviço militar obrigatório, a participação em tribunal de júri ou a entrega de bens requisitados pelo Estado, após a definição do CTN, essa classificação não pode mais ser aceita pois, atualmente, não há mais o pagamento de tributos ao Estado por meio de serviço ou bens (MACHADO, 2005).

Uma exceção importante, de acordo com Rocha (2007), é a possibilidade, inserida pela Lei Complementar nº 104/2001, no inciso XI do Art. 156 do CTN, da extinção do crédito tributário por meio da dação em pagamento de bens imóveis. Nesse caso, tal forma de se quitar a dívida tributária com o Estado dependerá da previsão em lei da respectiva esfera de governo credor do tributo, podendo este definir as condições em que será aceito o imóvel dado em pagamento, conforme determina o texto legal: “a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei” (ROCHA, 2007, p. 445).

Quanto à compulsoriedade e à instituição em lei do tributo, Rocha (2007) considera termos semelhantes, visto que a compulsoriedade, ou seja, a obrigação de se pagar um tributo só pode advir de uma lei que o institua, fazendo menção ao Art. 5º, inciso II da Constituição Federal de 1988 (CF/88), segundo o qual somente a lei pode obrigar alguém a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, neste caso, o pagamento de tributo.

Para Machado (2005, p. 71), “o dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade”, caracterizado pelo momento do nascimento da obrigação definido na lei que institui o tributo, não dependendo da vontade do contribuinte.

A não constituição de sanção por ato ilícito definida pelo CTN separa o tributo da multa, a qual pode ser confundida como obrigação tributária por ser, em alguns casos, o Estado o seu arrecadador. Rocha (2007, p. 9) afirma que “o tributo não significa punição por alguma infração cometida”, ou seja, o pagamento de tributo não é instituído por ter o

contribuinte cometido alguma transgressão à lei, mas, como afirma o mesmo autor “o dever de pagar o tributo decorre do acontecimento do fato gerador”. Quanto ao fato gerador, termo que será abordado mais adiante neste trabalho, este está definido na lei que institui o tributo, de forma que todas às vezes em que o contribuinte se encontrar em uma das circunstâncias previstas na lei como fato gerador, será devedor do tributo.

Conforme afirma Machado (2005), a penalidade se diferencia do tributo por ter como hipótese de incidência um ato *ilícito*, enquanto o tributo deve ter como hipótese de incidência um ato *licito*. Sendo assim, a lei não pode instituir como hipótese para o pagamento de um tributo um ato que seja ilícito, caso em que deveria ser instituída uma penalidade.

Por fim, o CTN também determina que o tributo deve ser cobrado por atividade administrativa plenamente vinculada, isso significa que as autoridades administrativas não têm opção em cobrar ou não o tributo ou, ainda, quanto se deve cobrar. Em outras palavras, as autoridades são obrigadas a cobrar o tributo do devedor instituído em lei e no valor também instituído em lei. Como discorre Rocha (2007, p. 10), “a lei não outorga às autoridades administrativas incumbidas da cobrança nenhuma opção no sentido de exigir ou não o tributo, ou, ainda, no sentido de escolher de quem ou quanto exigir”.

Machado (2005, p. 76) classifica a atividade administrativa da seguinte forma:

Atividade arbitrária: é aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa não sofre qualquer limite. Sua liberdade é absoluta. Não deve obediência a qualquer regra jurídica. Esse tipo de atividade é evidentemente incompatível com o Estado de Direito e nele, quando é praticada, representa violação da ordem jurídica.

Atividade discricionária: é aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa dispõe de liberdade para decidir sobre a conveniência e a oportunidade de agir e sobre como agir. A lei estabelece um *fim* a ser alcançado, a *forma* a ser observada e a *competência* da autoridade para agir.

Atividade vinculada: é aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a *conveniência* nem a *oportunidade* de agir. A lei não estabelece apenas um *fim* a ser alcançado, a *forma* a ser observada e a *competência* da autoridade para agir. Estabelece, além disso, o momento, vale dizer, o quando agir, e o conteúdo mesmo da atividade. Não deixa margem à apreciação da autoridade, que fica inteiramente *vinculada* ao comando legal. (grifo do autor)

Dessa forma, quando o CTN afirma que o tributo deve ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, significa que “ a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei” (MACHADO, 2005, p. 76).

Sendo assim, pela compulsoriedade do tributo, o contribuinte tem tanto o dever de pagar, quanto o Estado tem o dever de, por meio de seus agentes públicos, exigí-lo.

2.1.2 Espécies de tributos

A CF/88, em seu Art. 145, permite à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição dos tributos divididos em espécies, conforme a origem de cada obrigação tributária:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

A Carta Magna então separa os tributos a serem exigidos do contribuinte em impostos, taxas e contribuições de melhoria, que serão instituídos pelo Poder Público respeitando-se sempre os limites e condições estabelecidas em lei, inclusive para a classificação do tributo quanto a sua espécie.

Segundo Oliveira et al. (2003, p.22), as espécies de tributos estão estruturadas pelo Sistema Tributário Nacional da seguinte forma:

- Impostos: que decorrem de situação geradora independente de qualquer contraprestação do Estado em favor do contribuinte;
- Taxas: que estão vinculadas à utilização efetiva ou potencial por parte do contribuinte, de serviços públicos específicos e divisíveis;
- Contribuições de melhoria: que são cobradas quando do benefício trazido aos contribuintes por obras públicas.

Sendo assim, o Estado não assume qualquer obrigação com o contribuinte pela cobrança de um *imposto*, sendo este mera obtenção de renda por parte do poder público para a manutenção de seus gastos, no exercício de suas funções.

De forma diferente são tratadas as *taxas*, cujo recolhimento ocorre em função de um serviço público utilizado pelo contribuinte ou, mesmo que este não o tenha utilizado mas que lhe foi disponibilizado.

As *contribuições de melhoria* são instituídas pelos benefícios que o contribuinte venha a ter em virtude de uma obra, ou seja, que tenha efetivamente ocorrido uma melhora nas condições do contribuinte, em virtude de uma empreitada realizada pelo Estado.

Machado (2005, p. 432) afirma que a contribuição de melhoria é um tributo vinculado, o que significa ser este um tributo “cujo fato gerador está ligado a atividade estatal

específica relativa ao contribuinte”. Este autor afirma também que o fato gerador da contribuição de melhoria “*é a valorização de um imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública*” (grifo do autor).

Ainda segundo Machado (2005), quando o Estado arrecada tributos e os aplica em obras públicas que acabem valorizando o imóvel de um contribuinte, é justo que este pague uma parte desses recursos aplicados, visto que o proprietário de um imóvel valorizado por uma obra realizada com dinheiro público não deve auferir sozinho um benefício para o qual toda a sociedade contribuiu.

Para Rocha (2007), a distinção entre as espécies de tributos é orientada pelo fato gerador da obrigação tributária, ou seja, a condição estabelecida em lei como fato gerador do tributo é que define em qual espécie este se enquadra. Desse modo, as taxas e as contribuições de melhoria se aproximam no que diz respeito à espécie, pois, embora seus fatos geradores tenham características diferentes, ambas representam tributos em que o Estado realiza uma atividade para o contribuinte.

Diferentemente, o imposto representa um tributo distributivo de riqueza, em virtude de seu fato gerador se vincular a uma demonstração, pelo contribuinte, de determinado grau de riqueza com a qual está apto a subsidiar a manutenção do Estado, distribuindo recursos do particular que apresenta melhor condição econômica para toda a sociedade (ROCHA, 2007).

Rocha (2007) também afirma que o dispositivo constitucional encontrado no Art. 145, § 1º, versa sobre a graduação dos impostos em relação à capacidade econômica do contribuinte, conforme se pode observar no Art. 145 da CF/88:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Por sua vez, o CTN, em seu Art. 16, define que o “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Dessa forma, é expressa a definição do referido código acerca da não obrigatoriedade de prestação de serviço pelo Estado ao contribuinte em virtude do recebimento do imposto.

Ainda no que diz respeito às espécies tributárias, a CF/88 permite, em seus Arts. 148, 149 e 149A, a instituição dos seguintes tributos:

- empréstimos compulsórios;
- contribuições sociais;
- contribuições de intervenção no domínio econômico;
- contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas; e
- contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública.

No entanto, controvérsias costumam ocorrer quanto à classificação como tributos, tanto do empréstimo compulsório quanto das contribuições.

Para Rocha (2007, p. 33), necessário se faz utilizar a definição de tributo constante no CTN para que seja possível classificar essas prestações como tributos. Segundo o autor, tanto o empréstimo compulsório quanto as contribuições atendem aos requisitos de tributos, pois enquadram-se como: “(i) prestações pecuniárias, (ii) compulsórias, (iii) estabelecidas em lei, (iv) não punitivas e que (v) são cobradas através de atividade plenamente vinculada às determinações legais.”

Dessa forma, temos juntamente com os impostos, taxas e contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais e de serviço de iluminação pública no nosso conjunto de tributos legalmente previstos pela Carta Magna.

Sobre os empréstimos compulsórios, observa-se, no Art. 148 da CF/88:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”.

Rocha (2007) define o empréstimo compulsório como uma exigência pecuniária que o Estado institui sobre o contribuinte, assumindo o dever jurídico de restituí-la posteriormente. O empréstimo compulsório também só poderá ser instituído pela União, mediante lei complementar e somente para atender aos casos previstos nos incisos I e II do Art. 148 da CF/88.

As contribuições versadas no Art. 149 da CF/88 recebem, logo de início, a competência exclusiva da União para instituí-las:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior a da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

Rocha (2007) explica que o objetivo dessas prestações tributárias é o financiamento de serviços como saúde, previdência, assistência social etc, bem como a intervenção do Estado em setores da economia e, ainda, a sustentação de entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais.

Para o autor, o enquadramento das contribuições como tributos é evidente, visto que a CF/88, além de citá-las no capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional, também as instituiu com observância do Art. 146, inciso III, que trata da exigência de lei complementar para o estabelecimento de normas gerais de legislação tributária, e do Art. 150, incisos I e III, que estabelecem os princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade tributária, submetendo-as então ao regime tributário (ROCHA, 2007).

Há ainda, as contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, conforme o texto do Art. 149-A da CF/88: “Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no Art. 150, I e III.”

Nota-se que, do mesmo modo que é descrito no Art. 149, também ocorre no Art. 149-A, sendo definida a competência dos entes para a instituição do tributo, bem como, dessa vez, a sujeição da contribuição ao Art. 150, incisos I e III, relativos aos princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade tributária.

2.1.3 Função dos tributos

Ao analisar se um determinado tributo é fiscal, extrafiscal ou parafiscal, é importante saber qual é o seu propósito, ou seja, qual é o objetivo do Estado, seja em qualquer esfera, ao instituí-lo.

Característica notável nos tributos é a arrecadação que todos proporcionam ao Poder Público mediante a incidência de um fato gerador que obriga o contribuinte ao recolhimento

do imposto, da taxa ou da contribuição devida, em alíquotas pré-estabelecidas em lei. Porém, os tributos devem ser separados entre aqueles que existem principalmente para a sustentação do Estado, daqueles que são instituídos com o objetivo de intervir em determinado setor econômico ou social ou, ainda, daqueles que existem para que o Estado custeie atividades que, embora não lhe sejam atribuídas, as exerça.

Para Rocha (2007, p. 58), o tributo que tem como principal objetivo a arrecadação de recursos por parte do Estado é chamado de tributo *fiscal*, como se pode ver: “Diz-se tributo *fiscal* quando ele tem como principal objetivo abastecer os cofres públicos” (grifo do autor).

Já o tributo *extrafiscal* é conhecido como aquele cujo objetivo principal é diferente do arrecadatório, criado com a função de estimular ou desestimular um comportamento em determinado setor econômico ou social. Conforme lembra Rocha (2007, p. 58):

A incidência do tributo estimula certas condutas, positivas ou negativas, que favorecem a política econômica (proteção da indústria nacional em face de mercadorias estrangeiras, controle do consumo, etc) ou social (adequado aproveitamento das terras rurais) que se pretende realizar.

Machado (2005) relata que dificilmente, na economia atual, um tributo tem apenas a função de arrecadação para o Estado, ou seja, a arrecadação pode ser o principal objetivo do tributo, mas não o único.

Machado (2005) apresenta também o conceito de *parafiscalidade*, enquadrando-se nesse caso os tributos por intermédio dos quais o Estado paga os custos de atividades que não lhe são próprias, mas que exerce por meio de entidades específicas. São citados como exemplo as contribuições para a previdência social, para o sistema financeiro de habitação, para a organização sindical, para programas de integração social, etc.

2.1.4 Obrigação tributária

O CTN estabelece, em termos de obrigação tributária, dois tipos:

- Obrigação principal; e
- Obrigação acessória

Rocha (2007) observa que no direito privado o conceito de obrigação se dá a uma relação jurídica entre duas ou mais pessoas, não se admitindo obrigação de uma pessoa apenas, ou seja, numa obrigação tributária temos como *sujeito ativo* aquele que tem o direito

de exigir o tributo e, do outro lado, o *sujeito passivo*, cuja obrigação é o pagamento do tributo. Esses dois sujeitos são chamados de elementos subjetivos da obrigação.

O CTN define claramente, em seu Art. 119, o sujeito ativo da obrigação tributária: “Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”

Ainda no CTN, no Art. 121, encontra-se também a definição de sujeito passivo: “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.”

No caso de uma relação tributária, essa conduta pode significar o pagamento de um valor, nesse caso, chamada de obrigação principal, como também há a exigência do sujeito ativo no cumprimento de certas burocracias por parte do sujeito passivo, o que se chama obrigação acessória.

Para Cassone (1999), tem-se por obrigação tributária o vínculo entre o sujeito ativo, neste caso o Estado, e o sujeito passivo, representado pelo contribuinte. Conforme explica o autor, “a obrigação tributária se subdivide em Principal (relativa ao tributo) e Acessória (relativa aos deveres acessórios, isto é, escrituração fiscal etc.), conforme dispõe o art. 113 do CTN/66” (CASSONE, 1999, p. 125).

No Art. 113 do CTN tem-se:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Conforme Rocha (2007), a obrigação principal da relação tributária caracteriza-se por sua natureza pecuniária, ou seja, o dever de pagar um valor. Já a obrigação acessória se dá pelo dever de fazer ou não algo que não seja o pagamento de um valor relativo ao tributo, como, por exemplo, emitir notas fiscais, escriturar livros, não rasurar escriturações, etc.

Logo, para exemplificar, numa operação de venda de mercadorias temos:

- recolhimento do ICMS → obrigação principal
- emissão de nota fiscal relativa à operação → obrigação acessória.

2.1.5 Fato gerador

Cassone (2004, p. 279) define como “o fato que gera a obrigação tributária”, ou seja, um acontecimento que, efetivando-se, impõe ao contribuinte a obrigação de pagar um tributo. Dessa forma, para que a obrigação exista, o fato deve ocorrer rigorosamente, nos termos da lei que o prevê.

Para Rocha (2007), o fato gerador pode assumir sentido *abstrato* ou *concreto*. Por sentido abstrato, entende-se a hipótese definida em lei para o surgimento da obrigação tributária, mas que por si só não gera obrigação, apenas estipulando situações em que o tributo poderá ser cobrado. Em sentido concreto, tem-se o fato consumado, ocorrido em um lugar, num determinado momento que, por haver sua previsão em lei, gera ao contribuinte a obrigação de pagar o tributo, como, por exemplo, a saída de uma mercadoria de um estabelecimento comercial que, a partir de então, gera uma obrigação do pagamento do devido imposto pelo estabelecimento do qual ela saiu.

O CTN, em seus Arts. 114 e 115, separa os fatos geradores como sendo da obrigação principal e da obrigação acessória, conforme abaixo:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Importante observar que, em ambos os casos, o fato gerador deverá estar definido em lei para que se possa identificar o surgimento de uma obrigação tributária.

Machado (2005, p. 138) analisa o fato gerador da obrigação principal com um sentido amplo, sendo “toda e qualquer ocorrência, decorrente ou não de vontade”, cuja existência é indispensável e suficientemente prevista em lei para que se possa caracterizar.

Quanto ao fato gerador da obrigação acessória, este pode estar definido na legislação e não apenas na lei, ou seja, um fato ocorrido pode gerar obrigações definidas em leis às quais o contribuinte também vai se submeter, como, por exemplo, “a situação de quem é estabelecido comercialmente faz nascer as *obrigações acessórias* de não receber mercadorias sem o documento fiscal correspondente e de tolerar a fiscalização em seus livros e documentos” (MACHADO, 2005, p.139, grifo do autor).

O autor afirma também que um fato gerador pode ser, ao mesmo tempo, da obrigação principal e da obrigação acessória (MACHADO, 2005).

Logo, pode-se entender como fato gerador a situação legalmente definida que, ocorrida, acarretará ao sujeito passivo obrigações principais e/ou, ainda, obrigações acessórias perante o sujeito ativo de uma relação tributária.

2.1.6 Princípios Constitucionais

O Art. 150 da CF/88 versa sobre as *limitações do poder de tributar*, cujo conteúdo estabelece limites ao Poder Público quando em seu exercício de instituição, cobrança, majoração ou redução de tributos, entre outros atos. Nessas regras, encontramos a manifestação de princípios que são utilizados para a eficaz utilização dos tributos em favor tanto do Estado quanto do contribuinte.

Machado (2005, p. 52) menciona que “tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder”, ou seja, os princípios estão à disposição do cidadão com instrumento de defesa deste frente às arbitrariedades que possam ser cometidas pelo Estado.

Rocha (2007, p. 73) chama de “princípios constitucionais gerais aqueles aplicáveis a todos os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios)” e que serão elencados a seguir e citados neste trabalho por abrangerem os tributos que serão estudados.

2.1.6.1 Princípio da legalidade

Este princípio, estabelecido no Art. 150, inciso I da CF/88, determina que não é permitido ao Estado exigir ou aumentar tributo que não seja em virtude de lei.

Diante dessa determinação constitucional, pode-se verificar que este princípio é evocado também pelo CTN na própria definição de tributo constante em seu Art. 3º, no qual consta que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória [...] instituída em lei [...]”.

Também no CTN, em seu Art. 9º, inciso I, é expressa a vedação a qualquer dos entes políticos a instituição ou majoração de tributo sem que exista para isso uma lei.

Rocha (2007, p. 73) entende que este princípio não se limita somente à instituição e à majoração de tributos, estendendo-o também à redução destes, seja pela diminuição de sua base de cálculo ou da alíquota, ou ainda, de ambas, pois, conforme afirma o autor “[...] só uma lei nova pode inovar em relação a uma lei anterior”.

Ainda segundo Rocha (2007, p. 73), a lei instituidora do tributo precisa determinar quatro elementos: “[...] (i) o fato gerador; (ii) a base de cálculo; (iii) a alíquota; e (iv) o sujeito passivo da obrigação”. Sendo assim, uma vez que tanto a base de cálculo quanto a alíquota fazem parte da lei instituidora do tributo, será necessária a promulgação de uma nova lei para que se possa alterar o conteúdo da lei vigente no que diz respeito à majoração e também à redução do tributo.

2.1.6.2 Princípio da anterioridade

O princípio da anterioridade é abordado nesta pesquisa devido às peculiaridades inerentes aos tributos incidentes nas operações de importação, estabelecendo uma relação entre estes e sua vigência, e influenciando diretamente os objetivos do Estado ao promover alterações de alíquotas ou até mesmo a instituição de novos tributos.

O inciso III do Art. 150 da CF/88 expõe este princípio quando determina que é vedado:

III – Cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b [...]

Para Machado (2005), a alínea *b* do dispositivo constitucional supracitado consubstancia o princípio da anterioridade, valendo dizer que o Estado não pode instituir ou aumentar um tributo e cobrá-lo do contribuinte dentro do mesmo exercício financeiro.

O autor versa também sobre a inclusão da alínea *c* pela Emenda Constitucional (EC) nº 42, de 19 de dezembro de 2003, que também impede o Estado de cobrar o tributo que tenha sido instituído ou aumentado antes de transcorridos 90 dias da publicação da lei, sem que o respeito a esse período isente o poder público do respeito ao exercício financeiro de publicação da lei (MACHADO, 2005).

Assim, salvo as exceções que serão abordadas mais adiante neste trabalho, uma lei que institui ou majora um tributo não pode ter sua aplicação dentro do mesmo exercício financeiro em que tiver sido publicada, devendo surtir efeitos sobre o contribuinte somente a partir do exercício financeiro seguinte. A lei deve respeitar também o período de 90 dias após a data de sua publicação para que possa vigorar, caso o período relativo ao término do

exercício financeiro seja inferior a esse prazo, ou seja, a lei deve respeitar, entre os dois períodos, o que estender para um futuro mais distante o início de sua vigência.

Nesse sentido, Rocha (2007) explica que o objetivo desse princípio é proteger o contribuinte de uma surpresa desfavorável no pagamento do tributo devido, dando-lhe a oportunidade de se prevenir quanto ao impacto causado pela instituição ou aumento do tributo em suas finanças.

Para Rocha (2007), a CF/88 não aplica o princípio da anterioridade quando houver redução ou extinção do tributo, pois seu objetivo é evitar, de fato, uma surpresa que cause mais danos ao contribuinte e não uma surpresa satisfatória como seria no caso de redução ou extinção de um tributo.

2.1.6.3 Princípio do não-confisco

Uma questão que pode preocupar o contribuinte de determinado tributo é quanto aos limites que devem ser obedecidos pelo Governo ao instituir o valor de um tributo, ou seja, até quanto o ente político pode cobrar de tributo do contribuinte por um fato gerador.

Nesse sentido, o inciso IV do Art. 150 da CF/88 faz surgir o princípio do não-confisco ao expressar que aos entes políticos é vedado “IV – utilizar tributo com efeito de confisco”.

Para Rocha (2007), este princípio emana da garantia à propriedade privada constante no Art. 5º, incisos XXII e XXIII, também da CF/88. O autor explica que este princípio promove uma limitação quantitativa aos tributos, evitando uma carga tributária demasiadamente pesada sobre o contribuinte, obrigando o Governo a instituir valores razoáveis para os tributos cobrados de seus devedores (ROCHA, 2007).

Cassone (1999, p. 109) adverte que o “confisco pode ficar caracterizado quando a base econômica sofre tributação tão elevada a ponto de implicar na transferência da propriedade do bem ou direito do contribuinte para o fisco”.

Para Cassone (1999), essa transferência de propriedade pode se dar de forma imediata ou pelo transcurso de um pequeno intervalo de tempo.

No entanto, não há na lei um critério objetivo para identificar a cobrança abusiva de tributos por parte do poder público. Conforme observa Rocha (2007), fica a critério da autoridade judiciária declarar ou não o desrespeito a este princípio pela autoridade tributária.

Para isso, o contribuinte que se sentir prejudicado na relação tributária deverá provocar uma ação para que o Poder Judiciário possa analisar o caso, ou seja, o julgamento é subjetivo quando se torna necessário concluir pela abusividade ou razoabilidade na cobrança de um tributo.

2.1.6.4 Princípios Constitucionais Específicos do IPI e do ICMS

Rocha (2007) faz menção a dois Princípios Constitucionais cuja aplicação se dá a dois impostos que serão tratados neste trabalho. São eles o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual ou Intermunicipal e Serviços de Comunicação (ICMS).

Uma diferença importante e explicada por Rocha (2007) é a relativa à abrangência de cada um dos tributos pois, enquanto o IPI incide apenas sobre mercadorias que tenham sofrido alguma forma de industrialização, o ICMS por sua vez incide sobre todos os tipos de mercadorias que estejam circulando no comércio, sejam elas industrializadas ou não.

No entanto, Rocha (2007) apresenta também semelhanças que tornam ambos os tributos usuários comuns a dois princípios que serão estudados, o princípio da *não-cumulatividade* e o princípio da *seletividade*.

Comparando-se o IPI e o ICMS, pode-se notar que “[...] (i) ambos são impostos sobre a circulação econômica de mercadorias; (ii) em ambos os casos, por regra, o fato gerador ocorre no momento em que a mercadoria sai do estabelecimento respectivo; e (iii) ambos são impostos plurifásicos” (ROCHA, 2007, p. 88-89).

Por plurifásicos, o autor explica que são tributos que incidem várias vezes sobre o mesmo produto ao longo do processo de circulação deste, ou seja, em cada vez que o produto sai de um estabelecimento industrial (para a incidência de IPI) ou comercial (para a incidência de ICMS), há uma tributação sobre o seu valor. Logo, um produto que, desde seu primeiro processo de industrialização ou comercialização até chegar ao consumidor final, passe por diversos outros processos de industrialização e comercialização, deverá recolher, em cada etapa, tais impostos (ROCHA, 2007).

Dessa forma, a incidência tributária do IPI e ICMS sobre o valor desse produto em cada negociação, geraria uma tributação em cascata, na qual esses impostos seriam cobrados sobre um valor já tributado, visto que os valores atribuídos anteriormente ao bem continuam

compondo o seu valor em cada uma dessas etapas de negociação, recebendo apenas um valor adicional referente à remuneração do industrial ou comerciante que promove sua circulação.

Com vistas a essa característica, encontramos nos Arts. 153, § 3º, inciso II e 155, §2º, inciso I da CF/88 a instituição do princípio da não-cumulatividade, respectivamente, para o IPI e para o ICMS.

Utilizando-se desse instrumento, o contribuinte que estiver dentro da cadeia industrial ou comercial pode compensar, no valor do imposto pago por ele na venda de uma mercadoria, o valor desse mesmo imposto pago também na compra (constante na nota fiscal de entrada), ficando então, obrigado a recolher apenas o valor equivalente à diferença entre o preço de compra e o preço de venda dessa mercadoria. Assim, o contribuinte paga o IPI e o ICMS apenas pelo valor que sua atividade acrescentou ao montante do produto, a esse valor dá-se o nome de *valor agregado*.

Para exemplificar a incidência de tributos não-cumulativos, suponha-se o trâmite de um produto entre estabelecimentos contribuintes do IPI e ICMS da seguinte forma:

Um produto industrializado, com valor inicial de R\$ 100,00 (cem reais), é produzido em uma empresa industrial e comercializado até o consumidor final, conforme a Tabela 1:

Tabela 1 – Incidência tributária entre empresas industriais e comerciais com a compensação de IPI e ICMS

Empresa	Valor de compra (R\$)	Impostos a recuperar (R\$)		Valor de venda (R\$)	Impostos a recolher (R\$)		Impostos incidentes sobre o valor agregado	
		IPI (10%)	ICMS (17%)		IPI (10%)	ICMS (17%)	IPI (10%)	ICMS (17%)
Empresa 1 (industrial)	---	---	---	100,00	10,00	17,00	10,00	17,00
Empresa 2 (industrial)	110,00	10,00	17,00	150,00	15,00	25,50	5,00	8,50
Empresa 3 (comercial)	150,00	---	25,50	200,00	---	34,00	---	8,50
Empresa 4 (comercial)	200,00	---	34,00	250,00	---	42,50	---	8,50
Total de impostos recolhidos (R\$):							15,00	42,50

Fonte: Elaborada pelo autor

Notas: 1) somente as empresas 1 e 2, por serem industriais, têm direito à compensação do IPI pago na aquisição, pela não cumulatividade do imposto, nos termos do Art. 164 do RIPI;
2) com o objetivo de simplificar o exemplo, para a empresa 1, não foi considerado o valor relativo ao crédito a que faz jus na aquisição de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME), nos termos do Art. 164 do RIPI

Dessa forma, quando em uma operação de revenda de um produto sobre o qual incidam IPI ou ICMS ou, ainda, ambos, o valor do imposto devido pelo estabelecimento responsável deve ser referente apenas ao valor que este acrescentou ao produto, ou seja, a diferença entre o valor de venda e o valor de compra do produto, uma vez que os estabelecimentos antecessores na cadeia industrial ou comercial já recolheram suas respectivas parcelas dos impostos em questão.

Contabilmente, essas operações se utilizam de contas específicas do ativo, comumente chamadas de *IPI a recuperar* ou *ICMS a recuperar*, nas quais são registrados os valores desses impostos constantes na nota fiscal de compra pelo comerciante, para que possa haver a compensação tributária pelo crédito resultante do valor dos impostos pagos pelo estabelecimento anterior, mas que foram embutidos no preço do produto adquirido pelo estabelecimento seguinte.

Outros tributos incidentes nas operações de importação de mercadorias também estão sujeitos à não-cumulatividade, a saber: a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação. Tais tributos são tratados no item 2.2.6 deste trabalho, no qual também é abordada a sua previsão legal de não-cumulatividade.

Também na CF/88, em seus Art. 153, § 3º, inciso I e 155, § 2º, inciso III, é encontrado o que Rocha (2007) chama de princípio da seletividade.

Esse princípio é obrigatório para o IPI e facultativo para o ICMS, em razão da extrafiscalidade daquele e da fiscalidade deste, e seu objetivo é o de submeter os produtos a cargas tributárias que variam de acordo com a essencialidade de cada bem. Conforme Rocha (2007, p. 91):

[...] aquelas mercadorias mais essenciais à subsistência da população são atingidas com uma alíquota menor do que aquela aplicável a mercadorias consideradas supérfluas. Com isso, mercadorias que compõem a cesta básica, por exemplo, seriam atingidas por alíquota zero, enquanto que produtos como bebidas alcoólicas, fumígenos, perfumes, jóias, etc. são atingidos por alíquotas bastante significativas.

Cassone (1999) observa que, em razão desse princípio, o IPI também acaba por se excluir do princípio do não-confisco, anteriormente tratado, devido às elevadas tarifas que por

vezes acabam sendo fixadas a determinados produtos, o que poderia ser interpretado, em outras circunstâncias, como abuso do Estado em seu poder de tributar.

2.1.6.5 Isenção ao Princípio da Anterioridade

Os tributos de natureza regulamentadora, para que surtam efeitos, não podem ser impedidos de atuar quando necessário. Para isso a CF/88 garante expressamente a isenção de alguns tributos ao princípio da *anterioridade*.

No comércio exterior brasileiro, o Estado pode se utilizar desse dispositivo constitucional para que, de forma eficaz, possa intervir na economia, promovendo alterações tributárias que objetivem incentivar ou desestimular uma tendência de mercado, conforme a situação assim o exigir. Na abordagem deste trabalho, são considerados como favorecidos pelo dispositivo constitucional o Imposto de Importação (II), o IPI e o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF).

Conforme foi visto anteriormente, a CF/88, em seu Art. 150, dispõe sobre as limitações do poder de tributar, caracterizando nas alíneas b e c do inciso III o princípio da anterioridade, não permitindo ao Estado a instituição ou majoração e cobrança de um tributo dentro do mesmo exercício financeiro ou, ainda, antes de decorrido o período de 90 dias após a publicação da respectiva Lei.

Porém, como exceção à regra, a CF/88 traz também, no parágrafo primeiro desse Artigo, os tributos que não estão sujeitos ao princípio da anterioridade, contando o legislador, nesses casos, com maior liberdade de operação desses tributos.

O Quadro 1 mostra, segundo o § 1º do Art. 150, os tributos que estão isentos do princípio da anterioridade, podendo ser instituídos ou majorados.

Tributo	No mesmo exercício financeiro de publicação da lei (inciso III, alínea b)	Antes de decorridos 90 dias da data de publicação da lei (inciso III, alínea c)
Empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência.	×	×
Imposto de Importação (II)	×	×
Imposto de Exportação (IE)	×	×

Imposto sobre Produtos industrializados (IPI)	×	
Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR)		×
Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF)	×	×
Impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa.	×	×

Fonte: Adaptado da CF/88, art. 150, § 1º

Quadro 1 – Tributos isentos ao princípio da anterioridade

Conforme demonstrado no Quadro 1, o II recebe da CF/88 isenção ao princípio da anterioridade tanto no período que compreende o mesmo exercício financeiro quanto no período relativo aos 90 dias após a publicação da Lei.

Para Rocha (2007, p. 123), essa exceção do II ao princípio da anterioridade significa que “se uma *lei* vier a instituí-lo ou aumentar suas alíquotas ou base de cálculo, tal lei poderá ter efeitos imediatos. Da mesma forma, caso algum *ato do Executivo* venha a majorar suas alíquotas, tal ato poderá ter efeito imediato” (grifo do autor).

O CTN, em seu Art. 21, autoriza o Poder Executivo a alterar tanto as alíquotas, quanto a base de cálculo do II, com a finalidade de *ajustá-las à política cambial e aos objetivos do comércio exterior* e desde que sejam respeitados os limites legais, que de acordo com Fabretti (2005a), no que diz respeito à alíquota de importação, há limitação da Organização Mundial do Comércio (OMC) a, no máximo, 35%. Em consonância, a tabela da Tarifa Externa Comum (TEC), atualizada pela Câmara de Comércio Exterior (CAMEX) por meio da Resolução nº 14, de 20 de março de 2008, atribui às importações alíquotas entre 0% e 35%.

Assim, o Estado, neste caso a União, tem maior liberdade de exercer seu poder de controle nas relações de importação de produtos estrangeiros quando houver necessidade, majorando ou reduzindo suas alíquotas.

O IOF, de modo igual ao II, não se sujeita ao princípio de anterioridade tanto em relação ao exercício financeiro, quanto em relação ao período de 90 dias, podendo um ato do Poder Executivo alterar suas alíquotas e bases de cálculo em qualquer tempo.

O IPI, por ser um tributo com função extrafiscal, juntamente com a obrigatoriedade constitucional de ser um imposto seletivo, também se caracteriza pelo efeito regulador que exerce sobre a economia e, no caso aqui estudado, no comércio exterior.

O RIPI, em seu art. 64, determina:

Art. 64. Quando se tornar necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, poderão as alíquotas ser reduzidas até zero ou majoradas até trinta unidades percentuais.

Conforme o Quadro 1, observa-se que o IPI se submete apenas à anterioridade do exercício, ficando sujeito ainda à anterioridade “nonagesimal” (ROCHA 2007, p. 129), ou seja, não ocorre o mesmo que com o II e o IOF, que podem ter suas alíquotas ou bases de cálculo majoradas a qualquer tempo, sendo aplicáveis de forma imediata. As majorações de alíquotas ou bases de cálculo do IPI não precisam aguardar o exercício seguinte para serem aplicadas, mas precisam, por determinação constitucional, respeitar o período de 90 dias a partir da publicação da lei ou ato legal para que suas novas alíquotas possam ser exigidas pelo poder público.

2.2 Tributos incidentes na importação

Os tributos apresentados nesta subseção são tratados, de forma separada, segundo a espécie característica de cada um, abordando-se os termos da legislação em vigor sobre a incidência desses tributos nas operações de importação de mercadorias no Estado de Santa Catarina.

2.2.1 Imposto de importação (II)

O imposto de importação tem sua previsão legal no Art. 153, inciso I da CF/88 e no Art. 19 do CTN e, em ambos, a competência para sua instituição é da União, não podendo outro ente público assumir essa iniciativa.

Para Machado (2005), não se deve configurar a personalidade jurídica dos Estados-membros nas relações internacionais, cabendo à União o tratamento desse imposto de forma uniforme para todo o território nacional.

Conforme destaca Fabretti (2005a), o II é um tributo utilizado como instrumento de política econômica, ou seja, é um meio de buscar o favorecimento da economia nacional em virtude das alterações oriundas do mercado internacional.

Machado (2005) qualifica o II como imposto de função extrafiscal, devido à sua importância como instrumento de proteção à indústria nacional, apesar de também ser uma fonte de renda para o Estado. Este autor afirma que:

Se não existisse o imposto de importação, a maioria dos produtos industrializados do Brasil não teria condições de competir no mercado com seus similares produzidos em países economicamente mais desenvolvidos, onde o custo industrial é reduzido graças aos processos de racionalização da produção e ao desenvolvimento tecnológico de modo geral. (MACHADO, 2005, p. 303)

Sendo assim, a existência desse tipo de imposto protege o mercado interno do País contra uma possível entrada desleal de produtos estrangeiros no território nacional, com consequências negativas à indústria aqui instalada.

O Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, Regulamento Aduaneiro (RA), em seu Art. 69, determina que o imposto de importação incida sobre mercadoria estrangeira, incluindo nessa incidência a bagagem de viajante, os bens enviados como presente ou amostra, ou, ainda, a título gratuito.

Para fins da incidência do II, o Art. 70 do RA classifica também estrangeira a mercadoria nacional ou nacionalizada que tenha sido exportada, nos casos em que essa mercadoria retorne ao país, exceto a mercadoria:

- I - enviada em consignação e não vendida no prazo autorizado;
 - II - devolvida por motivo de defeito técnico, para reparo ou para substituição;
 - III - por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador;
 - IV - por motivo de guerra ou de calamidade pública; ou
 - V - por outros fatores alheios à vontade do exportador.
- Parágrafo único. Serão ainda considerados estrangeiros, para os fins previstos no **caput**, os equipamentos, as máquinas, os veículos, os aparelhos e os instrumentos, bem assim as partes, as peças, os acessórios e os componentes, de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno pelas empresas nacionais de engenharia, e exportados para a execução de obras contratadas no exterior, na hipótese de retornarem ao País.

Quanto às hipóteses de não incidência do II, o Art. 71 do RA também dispõe no sentido de que o imposto não incide sobre:

I - mercadoria estrangeira que, corretamente descrita nos documentos de transporte, chegar ao País por erro inequívoco ou comprovado de expedição, e que for redestinada ou devolvida para o exterior;

II - mercadoria estrangeira idêntica, em igual quantidade e valor, e que se destine a reposição de outra anteriormente importada que se tenha revelado, após o desembaraço aduaneiro, defeituosa ou imprestável para o fim a que se destinava, desde que observada a regulamentação editada pelo Ministério da Fazenda;

III - mercadoria estrangeira que tenha sido objeto da pena de perdimento;

IV - mercadoria estrangeira devolvida para o exterior antes do registro da declaração de importação, observada a regulamentação editada pelo Ministério da Fazenda; e

V - embarcações construídas no Brasil e transferidas por matriz de empresa brasileira de navegação para subsidiária integral no exterior, que retornem ao registro brasileiro, como propriedade da mesma empresa nacional de origem.

Conforme foi visto anteriormente, a incidência tributária precisa ser gerada por algum fato, ou seja, existe a necessidade de alguma situação que, ocorrida, permita ao poder público instituir uma obrigação tributária, o chamado fato gerador.

Machado (2003) menciona que somente a lei pode estabelecer a definição de um fato gerador, ou seja, somente a lei pode definir a hipótese da incidência de um tributo; isso significa definir em que situações ocorre o nascimento de uma obrigação tributária.

Dessa forma, o CTN, em seu Art. 19, define que o fato gerador do imposto de importação sobre produtos estrangeiros é “a entrada destes no território nacional”.

Também o Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, instrumento legal que, entre outras atribuições, dispõe sobre o imposto de importação, estabelece em seu Art. 1º que “o Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional”, ratificando a previsão legal constante no CTN.

Para Vazquez (2007, p. 125), em definição semelhante, “o fato gerador do imposto é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro” sendo compreendido nesse termo, “todo o território nacional”.

Ao definir o momento em que surge a obrigação tributária, o RA, em seu Art. 72, determina que o fato gerador do II é “a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro”, estabelecendo, para o cálculo do imposto os momentos em que se considera ocorrido o fato gerador.

Vazquez (2007, p. 125 e 126) ressalta que, quanto ao momento em que se considera ocorrido o fato gerador, o recolhimento do II é exigido:

I - na data de registro da Declaração de Importação de mercadoria despachada para consumo, inclusive a:

- a. ingressada no País em regime suspensivo de tributação;
 - b. contida em remessa postal internacional ou conduzida por viajante, se aplicado no caso de regime de importação comum;
- II - no dia do lançamento respectivo, quando se tratar de:
- a. mercadoria contida em remessa postal internacional não compreendida na alínea *b* do inciso anterior;
 - b. bens compreendidos no conceito de bagagem, acompanhada ou não;
 - c. mercadoria constante de manifesto ou documento equivalente, cuja falta ou avaria for apurada pela autoridade aduaneira.

O RA, por sua vez, prevê, em seu Art. 73, inciso III e no Art. 618, inciso XXI, mais uma circunstância em que é exigido o imposto de importação sobre mercadoria estrangeira. Segundo essa legislação:

Art. 73. Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador:

[...]

III – na data do vencimento do prazo de permanência da mercadoria em recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento da mercadoria, na hipótese a que se refere o inciso XXI do art. 618.

Mais adiante, no citado Art. 618, inciso XXI, encontra-se:

Art. 618. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário:

[...]

XXI - importada e que for considerada abandonada pelo decurso do prazo de permanência em recinto alfandegado, nas hipóteses referidas no art. 574;

O Art. 574 do RA trata da mercadoria abandonada e apresenta as situações em que uma mercadoria deve receber esse tipo de tratamento, após o decurso de prazos diferenciados:

Art. 574. Considera-se abandonada a mercadoria que permanecer em recinto alfandegado sem que o seu despacho de importação seja iniciado no decurso dos seguintes prazos:

I - noventa dias:

- a) da sua descarga; e
- b) do recebimento do aviso de chegada da remessa postal internacional sujeita ao regime de importação comum;

II - quarenta e cinco dias:

- a) após esgotar-se o prazo de sua permanência em regime de entreposto aduaneiro ou em recinto alfandegado de zona secundária; e
- b) da sua chegada ao País, trazida do exterior como bagagem, acompanhada ou desacompanhada, sujeita ao regime de importação comum; e

III - sessenta dias da notificação a que se refere o art. 572.

Parágrafo único. Considera-se ainda abandonada a mercadoria cujo despacho de importação tenha seu curso interrompido durante sessenta dias, por ação ou por omissão do importador.

O Art. 572 a que se refere o inciso III determina que o titular da unidade da Secretaria da Receita Federal deve notificar o interessado para que comprove a propriedade ou posse da mercadoria.

Segundo o Art. 74 do RA, os casos em que não se considera ocorrido o fato gerador, são os casos de entrada no território aduaneiro:

I - do pescado capturado fora das águas territoriais do País, por empresa localizada no seu território, desde que satisfeitas as exigências que regulam a atividade pesqueira; e

II - de mercadoria à qual tenha sido aplicado o regime de exportação temporária.

Tem-se então o fato gerador provocando a incidência do II sobre as mercadorias estrangeiras prevista nos dispositivos legais regulamentadores das operações de importação, bem como os casos em que não se considera ocorrido o fato gerador das mercadorias, ficando estas livres de incidência tributária, aplicando-se o enquadramento legal que a situação exigir.

Torna-se importante ressaltar ainda que as alíquotas do II podem ser classificadas como *alíquota específica* ou *alíquota ad valorem*.

Conforma afirma Rocha (2007), a alíquota específica pode ser fixada em moeda nacional ou estrangeira, considerando-se a unidade de medida do produto importado (tonelada, caixa, litro etc), ou seja, para cada unidade de medida de um determinado produto que seja importado para o País, incide, cumulativamente, um valor a título de imposto de importação.

Já a alíquota *ad valorem* caracteriza-se por um valor percentual calculado sobre a base de cálculo do bem importado. Rocha (2007, p. 124) menciona que “a alíquota *ad valorem* é a que normalmente é utilizada nos tributos em geral, em forma de mero percentual: 2%, 15%, 76%, etc.” (grifo do autor).

Embora para alguns autores, exista a chamada *alíquota mista* para o II, ela não existe, pois o que ocorre na verdade é a utilização das duas alíquotas (*específica e ad valorem*) de forma alternativa ou cumulativa, conforme previsão legal (ROCHA, 2007).

Quanto às bases de cálculo do II, o Art. 20 do CTN, define diferentes situações:

I - quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;

II - quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País;

III - quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação. (grifo nosso)

O Decreto-Lei nº 37/66, em seu Art. 2º, considera como base de cálculo do II:

I - quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria, expressa na unidade de medida indicada na tarifa;

II - quando a alíquota for "ad valorem", o valor aduaneiro apurado segundo as normas do art. 7º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT.

Nas operações de importação, para apurar o preço de um produto, é relevante conhecer os itens que o compõem, ou seja, considerando a vultuosidade dos serviços realizados para que o produto originário de um outro país possa ser disponibilizado para venda no mercado brasileiro, entre eles, os serviços de transporte, capatazia, armazenagem etc, torna-se importante saber a influência que os gastos com esses serviços possam exercer sobre o valor da mercadoria importada para a legislação tributária.

Vazquez (2007) observa que, no cálculo do II, ao valor da mercadoria, é adicionado também os valores do frete e do seguro utilizados na operação de importação.

De fato, o RA, em seu Art. 77, dispõe sobre o acréscimo desses custos ao valor aduaneiro da mercadoria considerado para a base de cálculo, incluindo ainda, nos gastos com transporte, os gastos relativos à carga e descarga e ao manuseio associados ao transporte da mercadoria.

2.2.2 Imposto sobre produtos industrializados (IPI)

O imposto sobre produtos industrializados (IPI) é de competência da União, determinado no Art. 153, inciso IV da CF/88 e, conforme o parágrafo único do Art. 46 do CTN, incide sobre o produto que tenha sofrido qualquer operação que lhe tenha modificado a natureza ou a finalidade, ou, ainda, o tenha aperfeiçoado para o consumo.

Rocha (2007) define o IPI como imposto de função extrafiscal, devido a seu regime jurídico na CF/88, apesar de apresentar uma considerável fonte de arrecadação de recursos para o Estado.

Conforme Machado (2005), até pouco tempo, o IPI era o imposto que apresentava a maior arrecadação de receita da União. Mas devido a alterações tarifárias em que algumas de suas alíquotas chegaram a zero, perdeu essa posição para o imposto de renda (IR), que hoje está em primeiro lugar na lista de fontes de receitas para a União.

No que diz respeito à extrafiscalidade, o Art. 153, § 3º, inciso I da CF/88 determina expressamente que o IPI “será seletivo, em função da essencialidade do produto”, sendo ratificado pelo Art. 48 do CTN, cujo texto tem igual teor.

Rocha (2007, p. 91) relata que esse princípio, o princípio da seletividade, “significa dosar a incidência do tributo de acordo com a **essencialidade** da mercadoria” (grifo do autor). Nesse sentido, a incidência tributária se diferencia entre mercadorias de subsistência e mercadorias consideradas supérfluas, devendo ser motivado com alíquotas menores o consumo daquelas em detrimento destas, que recebem tributação com alíquotas mais altas para que seu consumo seja desmotivado.

Rocha (2007) observa ainda a obrigatoriedade, determinada pela CF/88, à seletividade do IPI, não deixando à lei federal instituidora do imposto a opção de estabelecer alíquotas uniformes a todos os produtos independentemente de sua essencialidade, pois, se a lei assim o fizesse, seria um ato de inconstitucionalidade.

Machado (2005) afirma ainda que o objetivo da instituição do IPI foi tributar de forma pesada os produtos industrializados conceituados como artigos de luxo, ou seja, bens supérfluos e, ainda, aqueles tidos como nocivos, ou de consumo desaconselhável como, por exemplo, as bebidas e os cigarros, o que, para o autor, nunca produziu os efeitos desejados pois há quem não tenha deixado de beber ou fumar, por exemplo, em virtude de altas de preços causadas pela incidência tributária.

Quanto à incidência tributária, temos os produtos industrializados, ou seja, como já mencionado, aqueles que tenham sofrido qualquer operação que lhes tenha modificado a natureza ou a finalidade ou os tenha aperfeiçoado para o consumo.

Essa definição mais genérica do CTN sobre industrialização, é tratada com maiores detalhes pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, o Regulamento do IPI (RIPI), cuja função é regulamentar a tributação, fiscalização, arrecadação e administração desse imposto. O Art. 4º do RIPI classifica o processo de industrialização como sendo “qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo”, separando-o em diferentes modalidades de acordo com as características inerentes a cada uma, conforme apresenta o Quadro 2.

Modalidade	Características
Transformação	É exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importando na obtenção de espécie nova.
Beneficiamento	Importa em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto.
Montagem	Consiste na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal.
Acondicionamento ou reacondicionamento	Importa em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria.
Renovação ou reacondicionamento	É exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renovando ou restaurando o produto para utilização

Fonte: Adaptado do Decreto nº 4.544/02, Art. 4º.

Quadro 2 – Modalidades de industrialização

Há ainda o fato gerador desse imposto, entendendo-se assim a situação que, ocorrida, crie a obrigação tributária de um determinado contribuinte com o Estado.

Nesse sentido, o CTN dispõe sobre o fato gerador do IPI da seguinte forma:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

- I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
- II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;
- III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

O Art. 238 do RA define que o fato gerador do IPI na importação é “o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira”. Texto idêntico é encontrado no inciso I do Art. 34 do RIPI.

O disposto no CTN demonstra que o fato gerador do IPI se configura em momentos específicos de cada situação e sua incidência não se dá somente a produtos fabricados no País, mas também sobre aqueles fabricados fora do território nacional, e que sejam destinados ao consumo em solo brasileiro, não deixando o IPI de servir como tributo regulador, com sua função extrafiscal, do consumo de bens estrangeiros, aplicando a seletividade emanada do Art. 153, § 3º, inciso I da CF/88 também às importações.

Em complemento, o Art. 51 do CTN determina:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

O Art. 9º do RIPI define os estabelecimentos que se equiparam a industrial, sendo destacados neste trabalho importadores ou comerciantes de produtos importados, a saber:

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos;

II - os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma;

III - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso II

[...]

VIII - os estabelecimentos comerciais atacadistas que adquirirem de estabelecimentos importadores produtos de procedência estrangeira, classificados nas posições 33.03 a 33.07 da TIPI;

IX - os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, observado o disposto no § 2º

[...]

§ 2º A operação de comércio exterior realizada nas condições previstas no inciso IX, quando utilizados recursos de terceiro, presume-se por conta e ordem deste.

Os produtos classificados nas posições 33.03 a 33.07 da Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) estão relacionados no Anexo A deste trabalho.

Nesse contexto, não são somente os estabelecimentos industriais os contribuintes do IPI, mas também os que, nos termos da lei, se enquadrarem como *equiparados*, nas operações de importação de mercadorias.

Rocha (2007, p. 131) comenta que “a razão da incidência do IPI sobre o industrializado importado está justamente em promover equalização em relação ao similar nacional, que se sujeita, normalmente ao IPI”. Em outras palavras, o IPI sobre os produtos industrializados funciona como um equalizador de mercado, onerando produtos de procedência estrangeira que, em virtude da política tributária do país de origem, poderiam

chegar ao mercado nacional com preços que colocariam os produtos similares produzidos pela indústria brasileira em desvantagem competitiva.

O RIPI, como regulador do IPI, traz em seus capítulos II e III, diversas circunstâncias em que pode ocorrer a suspensão ou até mesmo a isenção do imposto. Nessas situações, nota-se a manifestação da lei em promover a melhor adequação desse imposto de função extrafiscal às diversas atividades econômicas, de acordo com a natureza e com a finalidade dos produtos envolvidos.

O IPI, em submissão à imunidade tributária emanada da CF/88, conforme o Art. 18 do RIPI, também não incide sobre:

Art. 18. São imunes da incidência do imposto:

- I - os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão;
- II - os produtos industrializados destinados ao exterior;
- III - o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;
- e
- IV - a energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

O RA, nas operações de importação de produtos industrializados, define situações em que pode haver a não-incidência, isenção, redução ou suspensão do IPI.

Nas operações de importação, há ainda o incentivo fiscal instituído pelo Decreto nº 37, de 18 de novembro de 1966, tratado também do Art. 335 ao Art. 355 do RA, vinculado às operações de exportação de produtos industrializados, denominado *drawback* e é abordado isoladamente no item 2.3.2 deste trabalho.

Machado (2005, p. 329) relata que, em função da seletividade do IPI, suas alíquotas são das mais diversas, variando, segundo o autor, “desde zero até 365,63”. Em virtude disso, a legislação adotou uma tabela de classificação dos produtos sujeitos ao imposto, denominada Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

A TIPI pode ser encontrada na internet, no endereço eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB), atualmente www.receita.fazenda.gov.br. Na tabela, os produtos são relacionados conforme seu respectivo código na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), contendo os grupos e subgrupos, sua denominação e respectivas alíquotas do IPI.

Para Machado (2005, p. 329), a alíquota de 0% estipulada a determinados produtos constantes na TIPI “representa uma solução encontrada pelas autoridades fazendárias no sentido de excluir o ônus do tributo sobre certos produtos, temporariamente, sem os isentar”.

Ainda segundo o autor, a isenção, de acordo com o art. 97, inciso VI do CTN, só pode se dar por intermédio de lei (MACHADO, 2005).

Sendo assim, valendo-se da previsão constitucional na qual o IPI está isento do princípio da anterioridade anual e da inexistência de um limite mínimo para a alíquota do IPI, a União reduz então a 0% as alíquotas do IPI para determinados produtos, podendo majorá-las quando houver necessidade, lembrando que, no caso do IPI, deve ser respeitado o princípio da anterioridade relativo ao período de 90 dias.

2.2.3 Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual ou Intermunicipal e Serviços de Comunicação (ICMS)

O ICMS tem sua origem no Art. 155, inciso II da CF/88 e cabe aos Estados e ao Distrito Federal a competência para sua instituição e cobrança.

O Art. 155 da CF/88 determina:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Machado (2005) afirma que o ICMS tem função *fiscal*, mas que também tem sido utilizado como imposto de função *extrafiscal*, desaconselhando esta última prática por dar margem a condutas fraudulentas que surgem do tratamento diferenciado dispensado pela lei a cada mercadoria ou serviço.

De fato, a CF/88, em seu Art. 155, § 2º, inciso III, expressa que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Isso atribui aos Estados e ao Distrito Federal a faculdade de, respeitados os limites legais definidos pelo Senado Federal, estabelecer alíquotas diferenciadas em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Rocha (2007) afirma que, ao contrário do que ocorre com o IPI, para o qual é obrigatória a aplicação do princípio da seletividade, a lei estadual que estabelece o ICMS não incorrerá em inconstitucionalidade se o fizer uniformizando suas alíquotas, visto que, neste caso, o legislador tem o *poder* e não o *dever* de promover essa diferenciação.

No Estado de Santa Catarina, o ICMS é instituído pela Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996, que, em seu Art. 98, delega ao Poder Executivo sua regulamentação por meio de Decreto. Nesse sentido, o Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001, aprova o Regulamento do Imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e serviços de comunicação (RICMS), no qual constam as normas para a cobrança do ICMS nas operações que envolvam a circulação de mercadorias dentro do Estado, bem como as que envolvam mercadorias oriundas de outros Estados ou até mesmo do exterior.

Já em seu Art. 1º, o RICMS define como o fato gerador, hipóteses para o surgimento da obrigação do pagamento do imposto:

Art. 1º O imposto tem como fato gerador:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual;

VI - o recebimento de mercadorias, destinadas a consumo ou integração ao ativo permanente, oriundas de outra unidade da Federação;

VII - a utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado ou no Distrito Federal e não esteja vinculada à operação ou prestação subsequente.

Parágrafo único. O imposto incide também:

I - sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado, em operação interestadual, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

No que se refere às suas disposições, o RICMS segue o contido na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, Lei Kandir, a qual, atendendo à disposição constitucional do Art. 146, inciso III, estabelece normas gerais a todos os Estados e Distrito Federal quanto à cobrança do ICMS em seus respectivos territórios, criando limitações ao legislador estadual na instituição do imposto.

Ao Senado Federal, a CF/88 institui atribuições reguladoras da cobrança do ICMS como o estabelecimento de alíquotas mínimas e máximas nas operações internas de circulação de mercadorias e serviços (abrangidos pelo ICMS) em cada Estado, bem como a fixação das alíquotas aplicáveis nas operações interestaduais e de exportação. Rocha (2007) observa que a atribuição constitucional ao Senado Federal, no primeiro caso, não priva os Estados do seu direito de fixar alíquotas para o ICMS dentro de seu território, uma vez que o Senado apenas fixa alíquotas mínimas e máximas, ou seja, alíquotas limitadoras ao imposto, ficando a cargo do ente político que o institui a fixação das respectivas alíquotas. No segundo caso, a CF/88, ao atribuir ao Senado Federal a fixação de alíquotas em operações interestaduais, limita essa função àquele Órgão, não podendo um Estado-membro fixar alíquotas externas, interestaduais ou de exportação, para qualquer fato-gerador do ICMS.

Ainda quanto aos limites dos entes políticos, salvo convênio entre eles, não é permitido aos Estados e ao Distrito Federal a fixação de alíquotas internas inferiores às externas nas operações sujeitas ao ICMS. Para Rocha (2007), esse dispositivo constante no art. 155, § 2º, inciso VI da CF/88, evita que as legislações estaduais e do Distrito Federal, unilateralmente, fixem incentivos fiscais que possam promover o que o autor chama de ‘guerra fiscal’ entre si.

Rocha (2007) destaca que, nas operações interestaduais, para o contribuinte do imposto, a carga tributária não se altera, permanecendo os mesmos percentuais de uma circulação de mercadorias dentro do Estado. O que se altera nessas operações é a distribuição do imposto entre a alíquota interna e a externa quando o destinatário da mercadoria é também contribuinte do ICMS. Como a alíquota interna é, por força de lei, superior à externa, nesses casos, a alíquota fixada para circulação externa é recolhida ao Estado de origem e, a diferença entre as alíquotas interna e externa, recolhida ao Estado destinatário.

Já quando o destinatário não é contribuinte do imposto, aplica-se a alíquota interna, mesmo nas operações interestaduais de circulação de mercadorias e na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação.

Os contribuintes do ICMS também estão definidos em lei caracterizando-se pela prática das operações abrangidas pelo imposto, nos termos do Art. 8º da Lei nº 10.297/96, incluindo-se as operações que envolvam o comércio exterior.

Em consonância, o Art. 7º do RICMS define:

Art. 7º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O parágrafo único deste artigo traz ainda situações em que, mesmo não tendo o contribuinte habitualidade ou intuito de comércio, incorre no pagamento do ICMS:

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I - importe bens ou mercadorias do exterior qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - adquira em licitação bens ou mercadorias apreendidos ou abandonados; e

IV - adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado ou do Distrito Federal, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Com base nesse texto, pode-se observar que não é necessário ser uma empresa importadora de mercadorias, ter hábitos de comércio ou importar um bem com fins comerciais para que o importador se configure contribuinte do ICMS. Enquadram-se como devedor do ICMS qualquer pessoa ou organização mercantil que importe um bem, seja para comércio ou para uso próprio. Nesse sentido, a própria CF/88 tratou de determinar no Art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”, que o imposto incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

Dessa forma, o Estado de Santa Catarina se faz credor do ICMS quando ocorrer, em seu território, qualquer operação de importação de mercadoria.

As alíquotas do ICMS são fixadas de acordo com o tipo de mercadoria ou serviço ou, ainda, pelo tipo de operação realizada, considerando-se a circulação interestadual e a importação de mercadorias e serviços no território estadual.

No que diz respeito à circulação de mercadorias, as alíquotas do ICMS estão dispostas no Quadro 3:

Alíquota (%)	Incidência
25 %	operações com os produtos supérfluos relacionados no Anexo 1 Seção I do RICMS; e operações com gasolina automotiva e álcool carburante.
12 %	mercadorias de consumo popular, relacionadas no Anexo 1, Seção II do RICMS; produtos primários, em estado natural, relacionados no Anexo 1, Seção III do RICMS; veículos automotores, relacionados no Anexo 1, Seção IV do RICMS; óleo diesel; coque de carvão mineral; pias, lavatórios, colunas para lavatórios, banheiros, bidês, sanitários e caixas de descarga, mictórios e aparelhos fixos semelhantes para uso sanitário, de porcelana ou cerâmica; ladrilhos e placas de cerâmica, exclusivamente para pavimentação ou revestimento, classificados segundo a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado – NBM/SH nas posições 6907 e 6908; blocos de concreto, telhas e lajes planas pré-fabricadas, painéis de lajes, pré-moldados, classificados, segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, respectivamente, nos códigos 6810.11.00, 6810.19.00, 6810.99.00; mercadorias integrantes da cesta básica da construção civil, relacionadas no Anexo 1, Seção XXXII do RICMS; e mercadorias cujo destinatário estiver localizado nos Estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e São Paulo.
7 %	mercadorias cujo destinatário estiver localizado nos demais Estados e no Distrito Federal.
17 %	as demais mercadorias.

Fonte: Adaptado do Decreto Estadual nº 2.870/01, Art. 26 e 27.

Quadro 3 – Alíquotas de incidência do ICMS

Pode ser observado na diferenciação de alíquotas constante no RICMS, o princípio da seletividade emanado da CF/88 e já mencionado neste trabalho, notadamente quanto às alíquotas maiores para mercadorias consideradas supérfluas, em relação às alíquotas mais baixas para mercadorias de consumo popular e para bens de maior necessidade.

Nas importações de mercadorias estrangeiras, o fato gerador do ICMS se dá com o seu desembaraço aduaneiro ou, nos casos de mercadoria abandonada pelo importador original ou apreendida, com a sua aquisição em leilão, conforme previsão legal nos incisos IX e XI do Art. 3º do RICMS:

Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

[...]

IX - do desembaraço aduaneiro dos bens ou mercadorias importados do exterior.

[...]

XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

Observa-se então que a lei estadual que institui o ICMS, além de firmar as hipóteses de ocorrência do fato gerador, também determina o momento em que isso ocorre, tornando-se o contribuinte responsável pelo recolhimento do imposto desde então.

O inciso IV do Art. 9º do RICMS determina a constituição da base de cálculo do ICMS nas operações de importação de mercadorias:

Art. 9º. A base de cálculo do imposto nas operações com mercadorias é:

[...]

V - na hipótese do inciso IX do art. 3º, a soma das seguintes parcelas:

- a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação;
- b) o imposto de importação;
- c) o imposto sobre produtos industrializados;
- d) o imposto sobre operações de câmbio;
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas devidas às repartições alfandegárias;
- f) o montante do próprio imposto.

Vazquez (2007) expõe que a base de cálculo do ICMS na importação é formada pelo custo da mercadoria acrescido do valor do frete e do valor do seguro, somados ainda o imposto de importação e o imposto sobre produtos industrializados.

O próprio RICMS incluiu o II e do IPI na base de cálculo do ICMS, além do imposto sobre operações de câmbio, quando houver, bem como outros impostos, taxas, contribuições e despesas que, conforme a operação de importação, sejam devidos. Além disso, o ICMS deve ser calculado levando-se em consideração o seu valor para a composição de sua base de cálculo.

2.2.4 Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF)

O inciso V do Art. 153 da CF/88 atribui à União a competência para a instituição deste imposto, previsto também no CTN, do Art. 63 ao Art. 67.

Machado (2005) afirma que a competência para legislar sobre o IOF é privativa da União, definida na CF/88 nos incisos I e VII do Art. 22. Na CF/88 temos:

Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

I – direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;

[...]

VII – política de crédito, câmbio, seguros e transferência de valores;

Machado (2005) afirma também que o IOF é um imposto que tem como predominante sua função extrafiscal por ser mais utilizado para a manipulação das operações sobre as quais incide do que arrecadador de recursos para o Estado, embora resulte em consideráveis valores de arrecadação tributária da União.

Conforme foi visto no item 2.1.6.5 desta pesquisa, o IOF não está sujeito ao princípio da anterioridade, seja quanto ao exercício financeiro, seja quanto ao período de 90 dias. Neste caso, um ato do Poder Executivo Federal pode majorar ou instituir alíquotas relativas ao imposto, as quais surtem efeitos imediatos, devido à função reguladora da economia exercida pelo IOF.

Atualmente, o Regulamento do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (RIOF) é instituído pelo Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, que, em seu Art. 2º, define que o imposto incide sobre:

I - operações de crédito realizadas:

a) por instituições financeiras;

b) por empresas que exercem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (**factoring**);

c) entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física;

II - operações de câmbio;

III - operações de seguro realizadas por seguradoras;

IV - operações relativas a títulos ou valores mobiliários;

V - operações com ouro, ativo financeiro, ou instrumento cambial;

O § 3º do mesmo artigo, define casos em que o IOF não é incidente:

§ 3º—Não se submetem à incidência do imposto de que trata este Decreto as operações realizadas por órgãos da administração direta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e, desde que vinculadas às finalidades essenciais das respectivas entidades, as operações realizadas por:

I - autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - templos de qualquer culto;

III - partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais de trabalhadores e instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

O fato gerador do IOF é definido no RIOF de acordo com a natureza da operação, seja de crédito, câmbio, seguro ou relativa a títulos ou valores mobiliários. Neste trabalho, são abordadas, como incidentes do imposto, as operações de câmbio.

Machado (2005, p. 341) define operação de câmbio como sendo “a troca de moedas. Não de uma moeda que se extingue e outra que se cria, ou restabelece, mas de uma por outra moeda, ambas com existência e valor atuais”.

Na definição de Ferreira (2006, p. 202), câmbio significa a “compra e venda de moeda estrangeira”.

O Art. 11 do RIOF define como fato gerador desse imposto nas operações de câmbio “a entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este”, passando a ser devido no ato da liquidação da operação.

Tem-se então que o momento de entrega ou disponibilização ao interessado, de moeda ou documento que represente moeda, em se tratando de uma troca de moedas equivalentes entre países, configura o fato gerador da obrigação tributária de pagamento de IOF.

O RIOF determina que os contribuintes do imposto são os compradores ou vendedores de moedas do ou para o exterior, caracterizando-se também como pagamentos ou recebimentos em moeda estrangeira as operações de transferência financeira em moeda estrangeira.

Para que esses contribuintes possam recolher o imposto devido aos cofres públicos, necessário se faz definir a base de cálculo sobre a qual incide a respectiva alíquota prevista para cada circunstância.

O CTN, em seu Art. 64, inciso II, define como base de cálculo do IOF nas operações de câmbio “o respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição”. O Art. 14 do RIOF complementa esse termo legal instituindo como base de cálculo “o montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição, correspondente ao valor, em moeda estrangeira, da operação de câmbio”.

Sendo assim, a base de cálculo se caracteriza pelo valor resultante da operação de câmbio, expresso em moeda nacional, neste caso o Real (R\$).

As alíquotas que incidem sobre essa base de cálculo estão definidas no Art. 15 do Decreto nº 6.306/07, o qual estipula como máxima a alíquota de 25%. Ainda no mesmo

Artigo, são definidas situações em que se configuram incidentes de alíquotas reduzidas, chegando estas até 0%.

Sobre o IOF, o Art. 16 do RIOF tratou também de estabelecer situações em que o contribuinte é considerado isento de sua incidência, conforme o objetivo da operação de câmbio, a situação do praticante da operação no país ou, ainda, a política de desenvolvimento econômico adotada para as Regiões Norte e Nordeste do Brasil. Conforme sua relevância no tema deste trabalho, destacam-se as isenções nas operações de câmbio:

I - realizada para pagamento de bens importados;

[...]

IV - realizada para pagamento de bens importados destinados aos empreendimentos que se implantarem, modernizarem, ampliarem ou diversificarem no Nordeste e na Amazônia e que sejam considerados de interesse para o desenvolvimento destas regiões, segundo avaliações técnicas específicas das respectivas Agências ou Superintendências de Desenvolvimento, até 31 de dezembro de 2010.

2.2.5 Taxas devidas na importação

A importação de mercadorias requer a prestação de serviços fundamentais para que possa ser procedido o seu despacho e, em seguida, seu desembaraço aduaneiro, sendo essa mercadoria disponibilizada para a utilização do importador no desempenho de suas atividades. As taxas, cujo credor pode ser pessoa física ou jurídica de direito público ou privado, são relativas a diversos tipos de serviços que, de acordo com a natureza da importação, se façam necessários, como transporte, capatazia, armazenagem, utilização de equipamentos do porto, serviços de despachante, entre outros. Para fins tributários, são consideradas nesta pesquisa algumas dessas taxas, a saber:

2.2.5.1 Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM)

O Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), uma das taxas às quais está sujeito o importador, está regulamentado pela lei nº 10.893, de 13 de julho de 2004. Segundo o Art. 3º dessa Lei, o AFRMM “destina-se a atender aos encargos da intervenção da União no apoio ao desenvolvimento da marinha mercante e da indústria de construção e reparação naval brasileiras” e constitui fonte básica do Fundo da Marinha Mercante (FMM).

Segundo o Art. 6º da Lei nº 10.893/04, o AFRMM é cobrado sobre o transporte aquaviário, utilizando-se as alíquotas de 25%, nas navegações de longo curso; 10%, na

navegação de cabotagem; e 40%, na navegação fluvial e lacustre, quando do transporte de grânéis líquidos nas regiões Norte e Nordeste, sendo este único caso em que há incidência sobre transporte fluvial e lacustre.

O AFRMM não compõe a base de cálculo dos tributos incidentes na importação, sendo calculado de acordo com sua alíquota percentual sobre o valor pago pelo frete da mercadoria importada. Por essa razão, o AFRMM não influencia a incidência dos demais tributos estudados nesta pesquisa, porém, seu valor, nos termos do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o Regulamento do Imposto e Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR), deve compor o custo dos materiais importados utilizados para a produção de mercadorias.

Outra observação acerca do AFRMM diz respeito ao seu recolhimento, uma vez que o Art. 12 da Lei nº 10.893/04 determina:

Art. 12. A Secretaria da Receita Federal somente desembaraçará mercadoria de qualquer natureza ou autorizará a sua saída da zona primária aduaneira ou a sua inclusão nos regimes aduaneiros especiais mediante a informação do pagamento do AFRMM, de sua suspensão ou isenção, disponibilizada pelo Ministério dos Transportes.

Sendo assim, embora não influencie a incidência tributária da importação no que se refere à base de cálculo dos tributos, o AFRMM deve ser somado ao montante de tributos que o contribuinte se obriga a desembolsar no despacho aduaneiro, recolhendo-o ao Ministério dos Transportes, causando efeitos em sua gestão financeira, durante o seu ciclo operacional.

2.2.5.2 Taxas de armazenagem e capatazia

Segundo Vazquez (2007), as demais taxas incidentes na importação de mercadorias são as inerentes à armazenagem e capatazia nos portos e aeroportos onde é desembarcada a mercadoria.

As taxas de armazenagem são devidas quando as mercadorias são depositadas nas instalações de propriedade dos administradores dos portos e aeroportos.

Segundo Vazquez (2007, p. 134), a armazenagem portuária pode ser “a. armazenagem interna; b. armazenagem externa; c. em armazéns gerais; d. armazém especial”.

As taxas de capatazia são os gastos com a movimentação, pelo pessoal do porto ou aeroporto (Terminais de Carga Aérea – TECA), das mercadorias importadas do exterior.

Na objetiva definição de Ferreira (2006, p. 208), o termo *capataz* se refere ao “chefe dum grupo de trabalhos braçais”, recebendo o termo *capatazia* definições como “funções de capataz” e “taxa alfandegária”.

No estudo de caso realizado neste trabalho, pode ser visualizada a incidência de uma taxa de capatazia, denominada *Terminal Handling Charges* (THC), incidente na importação, compondo a base de cálculo do II, nos termos do inciso II do Art. 77 do RA.

2.2.5.3 Taxa de utilização do SISCOMEX

A taxa de utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX), determinada pelo Art. 261 do Regulamento Aduaneiro, institui mais uma taxa a ser paga na importação de mercadorias estrangeiras.

A taxa de utilização do SISCOMEX é cobrada pelo registro da Declaração de Importação (DI) pelo importador e os valores, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 680, de 2 de outubro de 2006, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 702, de 28 de dezembro de 2006, são:

- I - R\$ 30,00 (trinta reais) por DI;
- II - R\$ 10,00 (dez reais) para cada adição de mercadoria à DI, observados os seguintes limites:
 - a) até a 2ª adição - R\$ 10,00;
 - b) da 3ª à 5ª - R\$ 8,00;
 - c) da 6ª à 10ª - R\$ 6,00;
 - d) da 11ª à 20ª - R\$ 4,00;
 - e) da 21ª à 50ª - R\$ 2,00; e
 - f) a partir da 51ª - R\$ 1,00.

Segundo o Art. 261 do Regulamento Aduaneiro, esses valores podem ser reajustados anualmente pelo Ministério da Fazenda, baseando-se na variação dos custos de operação e dos investimentos do SISCOMEX.

2.2.6 Contribuições devidas na importação

Atendendo à previsão constante no Art. 149, § 2º, inciso II e no Art. 195, inciso IV e § 6º da CF/88, a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, instituiu a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na importação de produtos estrangeiros ou serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo importador de bens estrangeiros ou serviços do exterior - COFINS-Importação.

Fabretti (2005b, p. 309) afirma que, de forma diferente do PIS e COFINS incidentes sobre as receitas, o PIS-PASEP-Importação e a COFINS-Importação incidem sobre os “custos e despesas na importação de bens e serviços”, tendo assim, fatos geradores, base de cálculo e contribuintes diferentes e que deveriam, nos termos do Art. 149 da CF/88, ser instituídos somente por Lei Complementar.

O autor afirma também que:

Todas essas alterações no PIS e na COFINS provocaram um aumento excessivo da carga tributária, que vem sendo contestado pelos contribuintes. Pressionada, a União vem abrindo várias exceções e reduções de alíquotas, constantemente, tornando cada vez mais complexa a legislação sobre esses tributos. Há mais exceções e alíquotas diferenciadas por setor de atividade econômica, do que regras gerais.
(FABRETTI, 2005b, p. 309)

Neste trabalho, também está sendo estudado o impacto causado pela incidência dessas contribuições nas importações, levando-se em consideração sua base de cálculo e seu prazo de recolhimento.

O fato gerador do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação na aquisição de mercadorias estrangeiras está definido no inciso I do Art. 3º da Lei nº 10.865/04 e consiste na “entrada de bens estrangeiros no território nacional”, ou seja, a partir do momento em que a mercadoria entra no território brasileiro, já são devidos os tributos pelo contribuinte, que neste caso, nos termos do Art. 5º da Lei nº 10.865/04 é:

I - o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional;

[...]

Parágrafo único. Equiparam-se ao importador o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente e o adquirente de mercadoria entrepostada.

Quanto à base de cálculo, a Lei nº 10.865/04 prevê que devem ser considerados o valor aduaneiro da mercadoria, somados o valor do ICMS e o valor das próprias contribuições.

Neste termo, Fabretti (2005b) alega inconstitucionalidade da referida Lei, uma vez que o Art. 149, inciso II, alínea “a” da CF/88 permite que a base de cálculo para essas contribuições seja apenas o valor aduaneiro da mercadoria, compreendendo assim:

a) o valor da mercadoria, convertido para moeda nacional pela taxa de câmbio fiscal, fixada por meio de Ato Declaratório Executivo da Receita Federal do Brasil (RFB);

- b) o valor despendido no transporte, da origem no exterior até o ponto de entrada no território nacional, inclusive os gastos com carga, descarga e manuseio das mercadorias; e
- c) o seguro das mercadorias durante o transporte, carga, descarga e manuseio.

No entanto, o Art. 7º da Lei nº 10.865/04 determina que a base de cálculo do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação deve conter:

I - o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do **caput** do art. 3º desta Lei;

As alíquotas do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação podem, nos termos do § 2º, inciso III do Art. 149 da CF/88, ser *ad valorem* ou *específica*.

O Art. 8º da Lei nº 10.865/04 estabelece as alíquotas das contribuições, havendo variação das alíquotas conforme a classificação das mercadorias importadas, inclusive quanto às alíquotas de 0%.

Existem também as hipóteses de isenção das contribuições nas operações de importação de mercadorias, estabelecidos no Art. 9º da Lei nº 10.865/04:

I - as importações realizadas:

- a) pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público;
- b) pelas Missões Diplomáticas e Repartições Consulares de caráter permanente e pelos respectivos integrantes;
- c) pelas representações de organismos internacionais de caráter permanente, inclusive os de âmbito regional, dos quais o Brasil seja membro, e pelos respectivos integrantes;

II - as hipóteses de:

- a) amostras e remessas postais internacionais, sem valor comercial;
- b) remessas postais e encomendas aéreas internacionais, destinadas a pessoa física;
- c) bagagem de viajantes procedentes do exterior e bens importados a que se apliquem os regimes de tributação simplificada ou especial;
- d) bens adquiridos em loja franca no País;
- e) bens trazidos do exterior, no comércio característico das cidades situadas nas fronteiras terrestres, destinados à subsistência da unidade familiar de residentes nas cidades fronteiriças brasileiras;
- f) bens importados sob o regime aduaneiro especial de **drawback**, na modalidade de isenção;
- g) objetos de arte, classificados nas posições 97.01, 97.02, 97.03 e 97.06 da NCM, recebidos em doação, por museus instituídos e mantidos pelo poder público ou por outras entidades culturais reconhecidas como de utilidade pública; e

h) máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, e suas partes e peças de reposição, acessórios, matérias-primas e produtos intermediários, importados por instituições científicas e tecnológicas e por cientistas e pesquisadores, conforme o disposto na Lei nº 8.010, de 29 de março de 1990.

Assim como ocorre para o IPI e o ICMS, as contribuições tratadas neste item não são cumulativas, podendo o contribuinte descontar do valor devido, referente ao PIS/PASEP e COFINS tratadas nas Leis 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o valor referente ao PIS/PASEP-importação e COFINS-Importação pagos nas hipóteses de (Art. 15 da Lei nº 10.865/04):

- I – bens adquiridos para revenda;
- II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;
- III – energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- IV – aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;
- V – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Nessas condições, o contribuinte pode reaver, por meio do crédito tributário, o valor pago na importação de mercadorias referente a essas contribuições.

2.3 Importação de mercadorias

Na importação de mercadorias, procedimentos relacionados ao tratamento fiscal são efetuados quando ocorre sua chegada ao território aduaneiro, de acordo com as características e condições em que tais mercadorias se encontrem, aplicando-se o tratamento previsto em lei para sua entrega ao importador e o recolhimento dos tributos que sejam incidentes na operação. Nesta subseção, alguns desses procedimentos são tratados em virtude de sua importância para o tema deste trabalho.

2.3.1 Despacho aduaneiro

Uma mercadoria, ao chegar ao território nacional, passa por um período em que permanece à disposição da autoridade aduaneira para que sejam efetuados todos os cálculos e conferências necessários ao correto recolhimento dos tributos devidos e sua liberação para circulação dentro do país.

Conforme Vazquez (2007), para iniciar o despacho aduaneiro de uma mercadoria é necessário proceder à DI, processada por meio do SISCOMEX. Nesse ato, são recolhidos todos os tributos e demais desembolsos devidos na importação da mercadoria. Então, com base nas informações prestadas na DI, é verificada a exatidão destas, bem como o correto pagamento, pelo importador, dos valores devidos na transação.

Vazquez (2007) lembra que é no despacho aduaneiro que se realiza o desembaraço aduaneiro, como ato final de autorização de entrega da mercadoria ao importador após os procedimentos inerentes à conferência fiscal da importação.

No entanto, conforme Bizelli e Barbosa (1997), antes de se proceder ao desembaraço aduaneiro da mercadoria, a DI, por meio do SISCOMEX é selecionada para conferência através de *canais de conferência aduaneira*, que podem ser:

- *Canal verde*: por meio do qual o desembaraço da mercadoria se dá automaticamente. Nesse canal de conferência são dispensados tanto o exame documental da DI, quanto a verificação da mercadoria importada e de seu valor aduaneiro.

- *Canal amarelo*: neste outro canal, a autoridade aduaneira procede à verificação documental da DI, dispensando-se somente a verificação da mercadoria e de seu valor aduaneiro.

- *Canal vermelho*: neste último, a autoridade aduaneira verifica não somente a documentação de importação da mercadoria, mas também a própria mercadoria importada, analisando preliminarmente seu valor aduaneiro.

Além desses três canais de conferência, há ainda o *canal cinza*, como a mais completa conferência, na qual ocorre a verificação da documentação de importação, a verificação física da mercadoria, além da adoção de procedimento especial de controle aduaneiro, buscando indícios de fraude, inclusive quanto ao preço da mercadoria, declarado na respectiva DI .

Ocorrem então diferentes formas de fiscalização da importação por parte da autoridade aduaneira, de acordo com o canal de conferência selecionado, podendo este submeter a operação a um exame que pode variar desde uma verificação superficial até uma verificação aprofundada das informações declaradas pelo importador.

Após o desembaraço aduaneiro, é emitido o comprovante de importação, em via única, que fica em posse do importador.

Segundo o Art. 511 do RA, nas importações, o desembaraço aduaneiro “é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira”.

Ainda segundo o Art. 511 do RA, em seu § 2º, para as mercadorias que tenham sido declaradas no SISCOMEX, o comprovante de importação é emitido eletronicamente após o desembaraço aduaneiro.

O desembaraço aduaneiro pode ser compreendido então como a liberação da mercadoria ao seu respectivo importador após concluídos os procedimentos fiscais inerentes à operação.

Para Vazquez (2007, p. 117), “o que caracteriza a nacionalização da mercadoria é o desembaraço desta para consumo ou utilização no mercado interno, seja para transformação ou matéria-prima para outro produto, seja para constituir-se ativo fixo da empresa importadora”.

Para que a mercadoria seja entregue ao importador, o Art. 515 do RA estabelece condições a seguir:

Art. 515. Após o desembaraço aduaneiro, será autorizada a entrega da mercadoria ao importador, mediante a apresentação dos seguintes documentos:

I - conhecimento de carga liberado pelo Departamento de Marinha Mercante; e

II - comprovação do pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), salvo disposição em contrário.

§ 1º Deverá ainda ser comprovado o pagamento a que se refere o inciso II, na hipótese de entrega de mercadoria antes do desembaraço aduaneiro, salvo disposição em contrário.

§ 2º A liberação e a comprovação referidas neste artigo poderão ser efetuadas eletronicamente.

Quanto ao despacho de importação, procedimento que antecede o desembaraço aduaneiro, sua definição pode ser encontrada no Art. 482 do RA como “o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica” sendo aplicado, nos termos do RA, a toda mercadoria que seja procedente do exterior.

Inicia-se o despacho de importação com o registro da DI no SISCOMEX.

2.3.2 Drawback

O RA, em seu Art. 335, apresenta ao contribuinte um instrumento de incentivo à exportação conhecido como *drawback*. Através desse incentivo, uma empresa que importe

produtos estrangeiros destinados ao seu aperfeiçoamento ou à fabricação, em território nacional, de um novo produto industrializado para, após, exportá-lo, obtém o benefício tributário na importação desse produto, podendo o benefício se dar nas seguintes modalidades:

I – suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após o beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;

II – isenção dos tributos exigíveis na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalente à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado; e

III – restituição, total ou parcial, dos tributos pagos na importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada.

O incentivo fiscal do *drawback* tem sua previsão legal já no Art. 78 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, no capítulo que trata das importações vinculadas às exportações, sendo ratificado pela Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992.

Conforme afirma Resende (1984, p. 13), a palavra inglesa *drawback* tem significado genérico de “reembolso de direitos alfandegários” e, nas operações de importação brasileiras, consistem em suspender, isentar ou restituir tributos incidentes sobre produtos vinculados à produção de mercadorias que serão futuramente exportadas, refletindo tanto nos negócios quanto nos resultados da empresa importadora.

O autor aponta três vantagens que a empresa obtém ao adotar o regime de *drawback* em suas operações.

Em primeiro lugar, vêm as vantagens tributárias pois, mesmo havendo a incidência de alguns tributos recuperáveis na importação (IPI e ICMS), conforme afirma o autor, “há, no entanto, sensível diferença entre recuperar o valor de um tributo e o fato de deixar de ser devido, graças aos conhecidos efeitos de custo nos desembolsos financeiros das empresas” (RESENDE, 1984, p. 20).

Em segundo lugar, vêm os resultados melhorados pela possibilidade de vendas ao exterior por preços mais baixos, uma vez que a onerosidade causada pelos tributos incidentes na importação não faz parte do valor do produto.

Em terceiro lugar estão as condições mais competitivas em que a empresa se coloca no mercado externo, também, pela possibilidade de oferecer seus produtos por valores menores.

Na modalidade de *suspensão*, o *drawback* pode ser concedido pela análise dos fluxos financeiros das importações e exportações de uma empresa, compreendendo a compatibilidade entre mercadorias importadas e mercadorias a exportar, devendo a empresa, no desembaraço aduaneiro, apresentar um termo de responsabilidade disciplinado pela RFB, nos termos do RA.

Vazquez (2007, p. 114) destaca que esta modalidade é “condicionada ao adimplemento do compromisso de exportar, no prazo estipulado, produtos na quantidade e valor determinado, industrializados com a utilização das mercadorias a serem importadas”. Havendo inadimplemento desse compromisso, pela não utilização total ou parcial dessas mercadorias no processo de produção, nos prazos estabelecidos no Art. 11 da Portaria MEFP nº 594, de 28 de agosto de 1992, o importador deverá:

- a. providenciar a devolução ao exterior ou a reexportação das mercadorias não utilizadas;
- b. requerer a destruição das mercadorias imprestáveis ou das sobras;
- c. destinar as mercadorias remanescentes para consumo interno, quando os tributos suspensos deverão ser pagos com os acréscimos legais.

O Art. 342, inciso I do RA fixa em 30 dias o prazo para a exportação dos produtos.

O compromisso de exportação dos produtos declarados será encerrado quando:

- a. comprovar-se a efetiva exportação dos produtos previstos no ato concessório, nas quantidades, valores e prazos nele fixados;
- b. com a adoção de uma ou mais hipóteses levantadas no tópico Inadimplemento do Compromisso de Exportar;
- c. da liquidação ou da impugnação de débito eventualmente lançado contra beneficiária inadimplente do regime. (VAZQUEZ, 2007, p. 114)

Na modalidade de *isenção*, o contribuinte interessado deve comprovar que, no produto exportado, foram utilizadas, em seu beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento, mercadorias importadas em quantidade e em qualidade equivalentes às quais se requer a isenção tributária.

Por fim, na modalidade de *restituição*, o contribuinte deve comprovar que nos produtos que já tenham sido exportados, houve aplicação de mercadorias importadas, em seu beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento, para as quais poderá ser concedido o benefício. A restituição dos tributos poderá, nos termos do Decreto-lei nº 37/66, ser realizada por meio de crédito fiscal, utilizado em importações posteriores.

Conforme o Art. 336 do RA, as mercadorias abrangidas pelo regime de *drawback* são:

- I - mercadoria importada para beneficiamento no País e posterior exportação;
- II - matéria-prima, produto semi-elaborado ou acabado, utilizados na fabricação de mercadoria exportada, ou a exportar;
- III - peça, parte, aparelho e máquina complementar de aparelho, de máquina, de veículo ou de equipamento exportado ou a exportar;
- IV - mercadoria destinada a embalagem, acondicionamento ou apresentação de produto exportado ou a exportar, desde que propicie comprovadamente uma agregação de valor ao produto final; ou
- V - animais destinados ao abate e posterior exportação.

§ 1º O regime poderá ainda ser concedido:

- I - para matéria-prima e outros produtos que, embora não integrando o produto exportado, sejam utilizados na sua fabricação em condições que justifiquem a concessão; ou
- II - para matéria-prima e outros produtos utilizados no cultivo de produtos agrícolas ou na criação de animais a serem exportados, definidos pela Câmara de Comércio Exterior.

Ainda no mesmo artigo, há a possibilidade do regime ser aplicado a mercadorias destinadas à fabricação de produtos a serem consumidos no mercado interno:

§ 3º O regime de **drawback**, na modalidade de suspensão, poderá ser concedido à importação de matérias-primas, produtos intermediários e componentes destinados à fabricação, no País, de máquinas e equipamentos a serem fornecidos no mercado interno, em decorrência de licitação internacional, contra pagamento em moeda conversível proveniente de financiamento concedido por instituição financeira internacional, da qual o Brasil participe, ou por entidade governamental estrangeira ou, ainda, pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com recursos captados no exterior.

Nesse caso, trata-se de licitações públicas de âmbito internacional, não havendo a necessidade de exportar o produto final para que o benefício seja concedido.

Para Vazquez (2007, p. 114), esse incentivo, que “jamais deve ser confundido com favor fiscal”, relaciona-se diretamente com as mercadorias que se destinam ao uso como insumos de produtos que serão destinados à exportação.

Naturalmente, isso é um incentivo à produção nacional, uma vez que abre caminhos às exportações de produtos que necessitam de mercadorias importadas em sua constituição. Nesse caso, ao invés de majorar as alíquotas de importação para proteger o mercado interno, há um favorecimento quanto aos gastos tributários com a importação que venha gerar uma posterior exportação de um produto nacional.

2.3.3 Incidência tributária na importação de mercadorias no Estado de Santa Catarina

Conforme foi abordado anteriormente neste trabalho, o tributo, para ser cobrado, precisa ter a previsão legal de uma situação que, ocorrida, acarreta ao sujeito passivo (contribuinte) a obrigação de pagá-lo ao sujeito ativo (Estado). A essa situação dá-se o nome de *fato gerador*.

Nota-se então que o fato gerador, quando ocorrido, gera uma relação jurídico-tributária entre o ente político a quem compete a arrecadação do tributo e o realizador do fato gerador, que se obriga ao pagamento do tributo. Dessa relação surge o direito do Estado em exigir o tributo, esse direito se chama crédito tributário (FABRETTI, 2005b).

No que diz respeito ao crédito tributário, o Art. 142 do CTN determina o seguinte:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Logo, o nascimento do crédito tributário permite ao poder público a efetivação do procedimento administrativo denominado lançamento.

Conforme ressalta Fabretti (2005b), o lançamento é um ato administrativo que dá origem à documentação que concretiza a existência de um crédito tributário.

Rocha (2007) afirma que o lançamento consiste na confirmação documental da existência de uma dívida tributária por parte do contribuinte, mensurando seu valor, permitindo assim ao Estado a exigência do respectivo crédito tributário.

O parágrafo único do Art. 142 do CTN expressa que “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Para Machado (2005, p.181), o disposto no parágrafo único do Art. 142 do CTN significa que a autoridade administrativa tem o “dever indeclinável de proceder ao lançamento tributário” ao tomar conhecimento de um fato gerador de uma obrigação principal, ou ainda, do descumprimento de uma obrigação acessória que, segundo o autor, faz nascer uma obrigação principal por meio de uma penalidade (MACHADO, 2005).

Neste trabalho de pesquisa, a incidência tributária é abordada segundo os aspectos de uma operação de importação direta, ou seja, uma operação em que a própria empresa nacional

realiza a importação das mercadorias de seu interesse, tratando diretamente com o exportador a aquisição destas e com o poder público o recolhimento dos tributos.

Entretanto, conforme relata Ashikaga (2006), existem outras duas modalidades de importação atualmente em vigor no Brasil, cujo surgimento vem acompanhando “a forte tendência de terceirização no meio empresarial, justificada pelos custos e pela especialização necessários às operações de comércio exterior” (ASHIKAGA, 2006, p. 206).

Neste contexto, além das importações diretas, surgem as seguintes modalidades:

- Importação por Conta e Ordem de Terceiros; e
- Importação por encomenda.

Em ambas as modalidades existe a figura de uma empresa intermediária na operação de importação, em alguns casos, chamadas de “*trading company*” (ASHIKAGA, 2006, p. 206), procedendo ao despacho e desembaraço aduaneiro da mercadoria no lugar do adquirente desta, existindo sempre um elemento contratual entre as partes.

A diferença entre essas modalidades se nota nas atribuições das empresas envolvidas, uma vez que na importação *por conta e ordem de terceiro*, a empresa importadora não toma posse da mercadoria, atuando como mera prestadora de serviços, recolhendo os tributos e repassando seus encargos por meio da movimentação da mercadoria ao adquirente.

Na transferência da mercadoria ao adquirente, a empresa reembolsa os custos tributários por meio do valor da mercadoria (valores não recuperáveis) e do crédito tributário (valores recuperáveis), constantes na nota fiscal de saída. Nesse caso, o crédito relativo ao PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação deve ser utilizado apenas pela empresa adquirente, uma vez que a mercadoria será comercializada por esta. À empresa importadora não é dado direito ao crédito por esses tributos, visto que o PIS/PASEP e a COFINS sobre seu faturamento tem como origem a prestação de serviços cobrada pela contratada à contratante e não a venda das mercadorias importadas.

Já na *importação por encomenda*, a empresa importadora realiza a operação por conta própria, motivando-se em uma encomenda realizada por uma empresa nacional. Nessa operação, o importador realiza a aquisição e o despacho aduaneiro da mercadoria como se fosse uma importação direta, revendendo-a a uma empresa que, por meio de contrato a havia encomendado, tendo direito a acrescentar, além dos custos com a incidência tributária, sua margem de lucro sobre a mercadoria. Não se trata de prestação de serviço de importação, mas

de uma comercialização normal de mercadoria com a diferença que, neste caso, tal mercadoria é importada já com comprador negociado por meio da encomenda.

Dentre as diversas disposições que podem ser encontradas na legislação tributária em vigor, nas quais são estabelecidas condutas a serem adotadas pelo sujeito passivo ao exercer suas atividades empresariais, é de grande importância que o administrador, para conduzir de forma eficiente seus negócios, tenha conhecimento de toda a carga tributária que lhe será onerada em virtude da realização de um fato gerador determinado em lei.

No entanto, a própria legislação tributária dá ao contribuinte oportunidades para que este, no desempenho dessas atividades, possa se valer de benefícios, incentivos e até mesmo de “lacunas” (FABRETTI, 2005b, p. 133) legais, no intuito de obter economia de tributos incidentes sobre determinada atividade.

Essa economia permitida pela lei, conforme afirma Fabretti (2005b, p.133), recebe o nome de *elisão fiscal*.

Esse autor também comenta que o estudo das oportunidades que o contribuinte pode utilizar para reduzir sua carga fiscal, chamado planejamento tributário, deve ser realizado antes das operações, pois, após concretizadas essas operações, “considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos (art. 116 do CTN), surgindo a obrigação tributária” (FABRETTI, 2005b, p. 133).

Ainda segundo Fabretti (2005b), geralmente, quando o contribuinte tenta buscar vias de economicidade tributária após ocorrido o fato gerador, acaba por incorrer em ilegalidade, ou seja, assume uma conduta de crime contra a ordem tributária, denominada *evasão fiscal*, que está prevista e capitulada na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

A Lei nº 8.137/90, já no seu capítulo 1º, define os crimes que podem ser cometidos por particulares:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Dessa forma, planejar com uma boa antecedência as operações de sua empresa, sob o aspecto tributário, é de grande valia para o administrador não somente pela economia que ele pode alcançar por meio da elisão fiscal, contando com as disposições legais a seu favor para pagar uma quantia menor de tributos, mas também para que não acabe cometendo uma infração legal, sujeitando-se às sanções aplicáveis à prática de evasão fiscal.

Em relação às operações de importação de mercadorias para o território nacional, os Arts. 84 e 85 do RA estabelecem procedimentos a serem adotados pela autoridade aduaneira quando for identificada a tentativa do contribuinte de se esquivar de suas obrigações tributárias, mediante o uso ou ocultação de informações que possam impedir a correta valoração dessas mercadorias:

Art. 84. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos ou contribuições e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial:

I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar; ou

II - preço no mercado internacional, apurado:

a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

b) mediante método substitutivo ao do valor de transação, observado ainda o princípio da razoabilidade; ou

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

Art. 85. O valor aduaneiro será apurado com base em método substitutivo ao valor de transação, quando o importador ou o adquirente da mercadoria não apresentar à fiscalização, em perfeita ordem e conservação, os documentos comprobatórios das informações prestadas na declaração de importação, a correspondência comercial e, se obrigado à escrituração, os respectivos registros contábeis.

Os tributos aos quais se refere o RA são os incidentes sobre a mercadoria importada, nos termos da legislação que regula cada um desses tributos. Quanto a esse aspecto, o art. 93 do RA trata de frisar que “os bens importados, inclusive com alíquota zero do imposto de importação, estão sujeitos aos tributos internos, nos termos das respectivas legislações”.

Para a incidência tributária sobre as mercadorias importadas do exterior, o Brasil, de forma conjunta com os demais países integrantes do Mercosul, utiliza-se de um sistema de classificação dessas mercadorias denominado Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

Cassone (2004, p. 356) afirma que a NCM surgiu com base no Sistema Harmonizado (SH), criado na Convenção de Bruxelas, em 1950, com o objetivo de “facilitar tais transações com a perfeita identificação das mercadorias”, classificando lógica e juridicamente as mercadorias comercializadas interna e externamente pelos países participantes do SH.

Para a RFB, a classificação fiscal proporcionada pela NCM serve não somente para identificar os tributos incidentes em uma operação de importação, mas também para permitir um controle estatístico e o tratamento administrativo a ser dado a determinado produto.

De acordo com o RA, a classificação na NCM é utilizada para a aplicação da alíquota correspondente à mercadoria importada, nos termos do Art. 94:

Art. 94. A alíquota aplicável para o cálculo do imposto é a correspondente ao posicionamento da mercadoria na Tarifa Externa Comum, na data da ocorrência do fato gerador, uma vez identificada sua classificação fiscal segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul.

Sendo assim, por meio da classificação da mercadoria segundo o código a ela atribuído na NCM, ocorre a tributação do II nas alíquotas quantificadas na Tarifa Externa Comum (TEC).

Quando a alíquota aplicável for *ad valorem*, para que o II possa incidir sobre a mercadoria importada, é importante definir o valor aduaneiro dessa mercadoria no momento de entrada no território nacional, considerando não somente o valor de equivalência da mercadoria em moeda nacional, mas, também, os itens que compõem o valor sobre o qual deve ser aplicada a respectiva alíquota.

Quanto à valoração aduaneira da mercadoria importada, o RA baseia-se no Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT) e define em seu Art. 77:

Art. 77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado:

I - o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II - os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I; e

III - o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II.

Tem-se então a formação do valor aduaneiro da mercadoria importada para que se possa dar início à tributação cabível, conforme as alíquotas instituídas na TEC para a mercadoria importada.

No entanto, se, ao prestar as informações necessárias para a valoração aduaneira da mercadoria, o contribuinte permitir a existência de dúvidas ou não apresentar comprovação suficiente para os dados declarados, a autoridade aduaneira pode, nos termos do Art. 82 do RA, não considerar o valor declarado na operação, procedendo ao esclarecimento das informações prestadas até mesmo junto ao país exportador da mercadoria para que, com base nas informações prestadas naquele país, possa se efetivar a valoração aduaneira.

Para exemplificar, suponha-se uma operação de importação de produto industrializado, sobre a qual incida a alíquota ad valorem de 10% para o II:

- O produto importado tem o valor, convertido para a moeda nacional na data da importação, equivalente a R\$ 100.000,00;
- As despesas com transporte e seguros correspondem, respectivamente, a R\$ 20.000,00 e R\$ 25.000,00; e
- A taxa alfandegária de capitazias corresponde a R\$ 5.000,00.

Logo, a base de cálculo para o II é:

Valor do produto importado (R\$).....	100.000,00
(+) Valor correspondente às despesas com transporte (R\$).....	20.000,00
(+) Valor correspondente às despesas com seguros (R\$).....	25.000,00
(+) Valor equivalente a taxas alfandegárias (R\$).....	5.000,00
(=) Valor aduaneiro (R\$).....	150.000,00
(X) 0,10 correspondente ao II (alíquota de 10 %, em R\$).....	15.000,00

(=) Total acumulado (R\$)..... 165.000,00

Nas operações de importação, o Art. 47 do CTN define como base de cálculo do IPI, além do valor aduaneiro do produto industrializado, o valor referente ao imposto sobre a importação; as taxas exigidas para entrada do produto no País; e os encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis.

Dessa forma, considerando não haver encargos cambiais na importação, suponha-se uma alíquota de 20% para o IPI:

Assim sendo, calcula-se:

Valor aduaneiro (R\$).....	150.000,00
(+) Valor calculado do II (R\$).....	15.000,00
(=) Base de cálculo do IPI (R\$).....	165.000,00
(X) 0,20 correspondente ao IPI (alíquota de 20 %, em R\$).....	33.000,00
(=)Total acumulado (R\$).....	198.000,00

Dando prosseguimento, segue-se o cálculo dos demais valores relativos ao IOF, ICMS, PIS/PASEP –Importação e COFINS-Importação.

Para o cálculo do IOF, conforme foi abordado no item 2.2.4, nos termos do Art. 16 do RIOF, não há incidência deste imposto na importação de bens, não sendo então considerado o seu cálculo para este exemplo.

A seguir, procede-se ao cálculo das contribuições PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação.

Conforme o item 2.2.7, no Art. 7º da Lei nº 10.865/04 determina-se que, na importação de mercadorias do exterior, a base de cálculo dessas contribuições deve conter:

I - o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do **caput** do art. 3º desta Lei;

No entendimento do texto legal, antes de se proceder ao cálculo destas contribuições, necessário se faz calcular o ICMS incidente sobre a operação que, até esta fase, acumula o montante de R\$ 198.000,00. Além do valor desse imposto, a base de cálculo do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação deve conter o valor das próprias contribuições.

Conforme foi abordado no item 2.2.3, o inciso IV do Art. 9º do RICMS define como base de cálculo do imposto, nas operações de importação, os valores relativos a:

- a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação;
- b) o imposto de importação;
- c) o imposto sobre produtos industrializados;
- d) o imposto sobre operações de câmbio;
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas devidas às repartições alfandegárias;
- f) o montante do próprio imposto.

No entanto, segundo Ashikaga (2006), controvérsias sobre a alínea “e” do Art. 9º do RICMS surgem, uma vez que não se poderia considerar o valor do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação na base de cálculo do ICMS calculado nesta fase, obviamente porque este imposto está sendo apurado exatamente para se constituir a base de cálculo daquelas contribuições. Nesse sentido, o cálculo do ICMS para a composição da base de cálculo do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação não considera a alínea “e” do Art. 9º do RICMS, sendo então calculado um ICMS ‘fictício’ (ASHIKAGA, 2006, p. 44) para se ter a base de cálculo dessa contribuições.

Dessa maneira, supondo que as alíquotas definidas em lei para o produto do exemplo são do tipo *ad valorem*, calcula-se o ICMS:

Base de cálculo do ICMS (R\$).....	198.000,00
(+) Valor calculado do ICMS (17%, em R\$).....	40.554,22
Valor acumulado c/ICMS (R\$).....	238.554,22

Porém, a base de cálculo do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação não inclui o II, tampouco o IPI, devendo estes serem excluídos do valor acima.

Para o cálculo das contribuições, considera-se as alíquotas definidas nos incisos I e II do Art. 8º da Lei nº 10.865/04, sendo:

- para o PIS/PASEP-Importação: 1,65%; e
- para a COFINS-Importação: 7,60%.

Logo, o cálculo desses dois tributos compreende:

Valor acumulado c/ICMS (R\$).....	238.554,22
(-) Valor calculado do II (R\$).....	15.000,00
(-) Valor calculado do IPI (R\$).....	33.000,00

Valor descontado (R\$).....	190.554,22
Base de cálculo das contribuições (valor descontado + 9,25%, em R\$).....	209.977,10
Valor calculado do PIS/PASEP-Importação (R\$).....	3.464,62
Valor calculado da COFINS-Importação (R\$).....	15.958,26
(+) Valor calculado do II (R\$).....	15.000,00
(+) Valor calculado do IPI (R\$).....	33.000,00
(+) Valor aduaneiro (R\$).....	150.000,00
(=) Total acumulado (R\$).....	217.422,88

Conforme foi abordado anteriormente, quanto ao Art. 9º, inciso IV, alínea “e” do RICMS, na base de cálculo do ICMS, estão incluídos “quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas devidas às repartições alfandegárias”, ou seja, todos os impostos e contribuições até aqui calculados devem ser considerados para a incidência do ICMS.

Importante observar que, para a incidência do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, foi necessário calcular o ICMS devido na ocasião para que pudesse ser constituída a base de cálculo dessas contribuições. Dessa forma, se for considerado nesta fase, simplesmente, o montante acumulado em tributos (base de cálculo das contribuições + II + IPI) para a base de cálculo do ICMS, acaba-se incorrendo em erro, uma vez que na base de cálculo das contribuições já existia o valor deste mesmo imposto acumulado.

Nesses termos, considerando a alíquota do ICMS para o produto do exemplo estimada em 17%, deve-se proceder ao cálculo da seguinte forma:

Valor aduaneiro (R\$).....	150.000,00
(+) Valor calculado do II (R\$).....	15.000,00
(=) Base de cálculo do IPI (R\$).....	165.000,00
(X) 0,20 correspondente ao IPI (alíquota de 20 %, em R\$).....	33.000,00
(+) Valor calculado do PIS/PASEP-Importação (R\$).....	3.464,62
(+) Valor calculado da COFINS-Importação (R\$).....	15.958,26
(=) Valor acumulado (R\$).....	217.422,88
Base de cálculo do ICMS (valor acumulado + 17%, em R\$).....	261.955,28
Valor calculado do ICMS (17%, em R\$).....	44.532,40
(=) Total acumulado (R\$).....	261.955,28

Supondo ainda que, o transporte da mercadoria importada se deu por navegação de longo curso, há o valor de R\$ 5.000,00 relativos à taxa de 25% do AFRMM a ser recolhida no despacho aduaneiro.

Somando-se todos os valores incidentes na operação, tem-se:

Valor do produto importado (R\$).....	100.000,00
(+) Valor correspondente às despesas com transporte (R\$).....	20.000,00
(+) Valor correspondente às despesas com seguros (R\$).....	25.000,00
(+) Valor equivalente a taxas alfandegárias (R\$).....	5.000,00
(=) Valor aduaneiro (R\$).....	150.000,00
(+) Valor calculado do II (R\$).....	15.000,00
(=) Base de cálculo do IPI (R\$).....	165.000,00
(+) Valor calculado do IPI (R\$).....	33.000,00
(+) Valor calculado das contribuições PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação.....	19.422,88
(+) Valor calculado do ICMS (17%, em R\$).....	44.532,40
(+) Valor calculado do AFRMM.....	5.000,00
(=) Total acumulado (R\$).....	266.955,28

Nota-se que, por meio da tributação incidente na importação do produto objeto deste exemplo, a operação que tem valor inicial equivalente a R\$ 100.000,00, passa a ser onerada em um total de R\$ 266.955,28, ou seja, o gasto com a importação do produto foi aumentado na razão de 2,67 vezes o seu valor inicialmente comercializado.

Contabilizando, com base no modelo apresentado por Assis (2007), constituem-se para essa operação os seguintes lançamentos:

a) Para o pagamento do frete, seguro e taxas alfandegárias:

D: Importações em andamento.....	50.000,00
C: Bancos conta movimento.....	50.000,00

b) para o pagamento dos tributos incidentes na operação:

D: Importações em andamento.....	116.955,28
C: Bancos conta movimento.....	116.955,28

c) para o pagamento do valor da mercadoria, na ocorrência do despacho aduaneiro:

D: Importações em andamento.....	100.000,00
C: Bancos conta movimento.....	100.000,00

Suponha-se que a empresa importadora é uma indústria e que a operação se refere à importação de matéria-prima para a fabricação de bens de consumo.

Após a emissão da nota fiscal de entrada para a mercadoria, pela empresa importadora, é realizado o lançamento:

D: Estoque de matéria-prima.....	170.000,00
D: IPI a recuperar.....	33.000,00
D: PIS/PASEP-Importação a recuperar.....	3.464,62
D: COFINS-Importação a recuperar.....	15.958,26
D: ICMS a recuperar.....	44.532,40
C: Importações em andamento.....	266.955,28

Com base nesses lançamentos, pode-se observar que a empresa importadora poderá, dentro dos termos legais, creditar-se dos valores pagos no desembaraço aduaneiro da mercadoria, relativos ao IPI, ICMS, PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação. Nota-se, porém que o valor relativo ao II foi alocado ao valor da mercadoria (estoque de matéria-prima) juntamente com os valores do frete, seguro e taxas alfandegárias, uma vez que não existe previsão de compensação desses valores, sendo, então, repassados pela empresa para o custo dos produtos vendidos (CPV) como valor da matéria-prima.

Demonstrando por meio de razãoetes, tem-se:

Importações em andamento		Bancos conta-movimento	
50.000,00	266.955,28	50.000,00	
116.955,28		116.955,28	
100.000,00		100.000,00	
266.955,28	266.955,28	266.955,28	

Estoque de matéria prima	IPI a recuperar	ICMS a recuperar
170.000,00	33.000,00	44.532,40

<u>PIS/PASEP-Importação a recuperar</u>	<u>COFINS-Importação a recuperar</u>
3.464,62	15.958,26

Importante se faz observar que esses valores pagos no desembaraço aduaneiro passam a figurar no ativo da empresa apenas como direitos (tributos a recuperar) e estoques de matérias-primas (II, seguro, frete, taxas alfandegárias, AFRMM) que serão realizados no transcorrer das atividades da organização, não estando disponíveis como capital circulante para suprir os eventuais pagamentos que se fizerem necessários.

O que é notável também nessa forma de tributação é a incidência de tributos sobre tributos que, ocorrida, onerou ainda mais a operação de importação da mercadoria, gerando valores que, se não tivessem que ser recolhidos aos cofres públicos, teriam significativa utilidade para a gestão financeira da organização em suas atividades.

A RFB disponibiliza aos interessados um simulador do tratamento tributário e administrativo nas operações de importação, sendo necessário apenas a inserção de dados referentes à operação para que se realize o cálculo relativo aos tributos federais nela incidentes. Tal simulador pode ser acessado por meio do sítio da RFB na internet, no endereço www.receita.fazenda.gov.br.

3. ESTUDO DE CASO

Neste capítulo, um único caso de importação de mercadoria, ocorrido em Santa Catarina, é tratado com enfoque nos tributos incidentes nessa operação, abordando-se a carga tributária à qual o importador foi submetido, a incidência de tributos sobre outros tributos no cálculo dos valores devidos às autoridades fiscais, a alocação dos tributos ao custo de produção da empresa industrial ou a recuperação pela compensação futura e, ainda a gestão financeira dos valores desembolsados pela empresa no despacho aduaneiro.

3.1 Caso real de importação de materiais diretos

Conforme foi apresentado nos tópicos anteriores deste trabalho, a importação de mercadorias no Estado de Santa Catarina é uma atividade que exige do importador atenção quanto às normas tributárias vigentes para que, no desempenho dessa atividade, não acabe incorrendo em crime contra a ordem tributária, cometendo evasão fiscal.

No entanto, o tema aqui abordado refere-se a essas normas que impõem ao importador obrigações pecuniárias que podem causar, em relação à mercadoria, um impacto significativo em suas finanças de curto prazo, por meio dos tributos incidentes, inclusive, sobre seus próprios valores.

Como estudo de caso deste trabalho, conforme a documentação constante no Anexo B, é apresentada uma operação de importação direta de mercadorias por parte de uma empresa do Estado de Santa Catarina, cuja atividade é a fabricação e venda de aparelhos eletrônicos de telecomunicações, segurança e informática, no mês de junho de 2008. Tais mercadorias foram adquiridas para serem utilizadas como materiais diretos na fabricação de aparelhos eletrônicos, conforme os dados abaixo:

Data da operação: 04 de junho de 2008
 Bens importados: Condutores elétricos
 Tipo de transporte: Marítimo, navegação de longo curso
 Peso Líquido: 13.741,200 kg
 País de origem: Hong Kong

Para a incidência do II sobre a mercadoria importada, necessário se faz identificá-la por sua classificação segundo a NCM para que, com base na TEC, possa ser atribuída a alíquota cabível.

De acordo com a TEC atualizada até a Resolução CAMEX nº 14/08, a mercadoria importada neste caso recebe a incidência tributária conforme os seguintes dados de classificação:

- NCM: 8544.4 – Outros condutores elétricos, para tensão não superior a 1000 V
 8544.42.00 – Munidos de peças de conexão
- Alíquota do II: 16%

Quanto à valoração aduaneira da mercadoria, estão declarados na respectiva DI:

Frete (em US\$).....	4.616,00
Seguro (em US\$).....	49,90
Valor da mercadoria, incluindo a THC (em US\$).....	57.364,05

Para incidência do II, o valor aduaneiro a ser utilizado como base de cálculo é o valor de US\$ 62.029,95, equivalente ao valor da mercadoria adicionados os valores do frete e do seguro.

Para o cálculo dos tributos incidentes na importação, o valor em moeda nacional da mercadoria importada foi convertido de dólares americanos (US\$) para reais (R\$) pela taxa cambial do dia da importação que, em 4 de junho de 2008 era de R\$ 1,63200.

Assim, a conversão do valor aduaneiro da mercadoria se realiza da seguinte forma:

Valor em US\$.....	62.029,95
Taxa cambial do dia (US\$ X R\$).....	1,63200
Valor em R\$.....	101.232,88

A partir do valor encontrado, inicia-se o cálculo dos tributos incidentes na importação. Sendo assim, conforme a classificação da mercadoria importada na NCM e sua respectiva alíquota na TEC, o cálculo do II é realizado da seguinte forma:

Base de cálculo do imposto (em R\$).....	101.232,88
Alíquota do imposto (TEC).....	16 %
Valor calculado do imposto (em R\$).....	16.197,26
Valor total acumulado (em R\$).....	117.430,14

Após, em se tratando de um produto industrializado, procede-se ao cálculo do IPI, conforme a alíquota constante na TIPI, também segundo a classificação da mercadoria na NCM, a alíquota do imposto é:

- NCM: 8544.4 – Outros condutores elétricos, para tensão não superior a 1000 V
8544.42.00 – Munidos de peças de conexão
- Alíquota do IPI: 5%

Sendo assim, tem-se a incidência do IPI sobre a mercadoria da seguinte forma:

Base de cálculo do imposto (em R\$).....	117.430,14
Alíquota do imposto (TIPI).....	5 %
Valor calculado do imposto (em R\$).....	5.871,51
Valor total acumulado (em R\$).....	123.301,65

Dando continuidade à tributação incidente na operação em estudo, calcula-se o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação. As alíquotas incidentes, conforme a DI, para a operação, foram, respectivamente, de 1,65% e 7,60%. Da mesma forma como foi demonstrado anteriormente, para se compor a base de cálculo dessas contribuições, é

necessário o cálculo do ICMS sem considerar a existência de quaisquer outros impostos, taxas ou contribuições que não sejam o II e o IPI. Dessa forma:

Valor acumulado c/ICMS (R\$)	148.556,20
(-) Valor calculado do II (R\$).....	16.197,26
(-) Valor calculado do IPI (R\$).....	5.871,51
Valor descontado (R\$).....	126.487,43
Base de cálculo das contribuições (valor descontado + 9,25%, em R\$).....	139.380,09
Alíquota do PIS/PASEP-Importação.....	1,65 %
Valor calculado da contribuição (em R\$).....	2.299,77
Alíquota da COFINS-Importação.....	7,6 %
Valor calculado da contribuição (em R\$).....	10.592,89
(+) Valor calculado do II (R\$).....	16.197,26
(+) Valor calculado do IPI (R\$).....	5.871,51
(+) Valor aduaneiro (R\$).....	101.232,88
Valor total acumulado (em R\$)	136.194,31

Em seguida, procede-se ao cálculo do ICMS, que, no Estado de Santa Catarina, para a mercadoria objeto da operação, incide com a alíquota de 17%.

Conforme registrado na DI, também é devido pelo importador o valor de R\$ 40,00 referente à taxa de utilização do SISCOMEX que, nos termos do Art. 9º, inciso IV, alínea “e” do RICMS, nesta fase, deve ser incluído na base de cálculo deste imposto.

Base de cálculo do imposto (valor total acumulado + 17%, em R\$).....	164.137,72
Alíquota do imposto (RICMS).....	17%
Valor calculado do imposto (em R\$).....	27.903,41
Valor total acumulado (em R\$)	164.137,72

Tendo em vista o transporte da mercadoria por navegação de longo curso, é devida ainda pelo importador a taxa relativa ao AFRMM à alíquota de 25% sobre o valor do frete, logo:

Valor do frete (em R\$).....	7.533,31
Alíquota do AFRMM.....	25 %
Valor calculado da taxa (em R\$).....	1.883,33

O valor referente ao AFRMM recebe tratamento diferente da taxa de utilização do SISCOMEX no que se refere à inclusão na base de cálculo do ICMS. Tal diferença se justifica por não ser o AFRMM devido à repartição alfandegária, nos termos do RICMS, cabendo a esta repartição apenas a constatação do pagamento, suspensão ou isenção deste tributo por meio de informação do Ministério dos Transportes.

Somando-se esse valor ao total acumulado, obtém-se como resultado o montante de R\$ 166.021,05 a ser desembolsado nesta importação.

Logo, face aos dados, acima apresentados, verifica-se uma carga tributária total de R\$ 64.788,17, o que equivale a 64% do valor inicial (aduaneiro) da mercadoria importada.

A carga tributária no desembaraço aduaneiro pode ser representada pelo Gráfico 1.

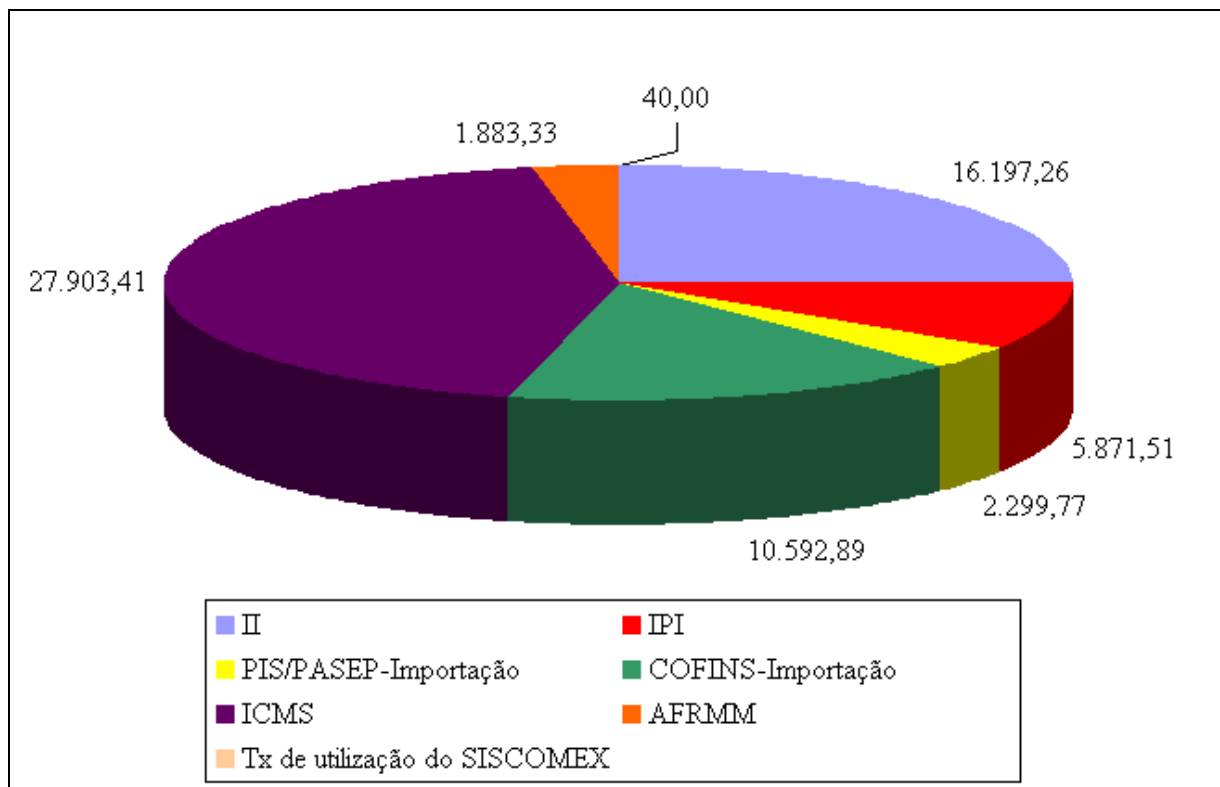


Gráfico 1 – Participação de tributos no valor calculado no despacho aduaneiro

É importante lembrar que esses valores correspondem apenas à carga tributária incidente diretamente na importação e que, além desses valores, o importador precisa arcar com diversos outros gastos relativos a serviços, equipamentos e instalações que porventura sejam utilizados no despacho aduaneiro da mercadoria.

3.2 Simulação da importação com incidência tributária diferenciada

No item 3.1, foi demonstrado o cálculo tributário de um caso real de importação de produtos industrializados, abrangendo assim o II, IPI, ICMS, PIS/PASEP-Importação, COFINS-Importação, AFRMM e a taxa de utilização do SISCOMEX, calculados dentro dos ditames legais, resultando nos valores ora apresentados.

No entanto, um fato observado nessa forma de tributação é a incidência de tributos sobre outros tributos já calculados para a mesma mercadoria importada o que, provavelmente, acaba por onerar ainda mais a operação de importação para o contribuinte desses tributos. Isso motiva a realização de um cálculo de maneira diferente da que preceituam os instrumentos legais, com o objetivo de verificar o quanto essa operação de importação acabou sendo mais onerosa para a empresa, em virtude da composição da base de cálculo dos tributos incidentes.

A seguir, proceder-se-á ao cálculo dos tributos incidentes na mesma operação, mas de forma diferenciada, na qual nenhum tributo compõe a base de cálculo de qualquer tributo seguinte.

Sendo assim, partindo-se do mesmo valor aduaneiro:

Frete (em US\$).....	4.616,00
Seguro (em US\$).....	49,90
Valor da mercadoria, incluindo a THC (em US\$).....	57.364,05
Valor em US\$.....	62.029,95
Taxa cambial do dia (US\$ X R\$).....	1,63200
Valor em R\$.....	101.232,88
Base de cálculo do II (R\$).....	101.232,88

Cálculo do II:

Base de cálculo do imposto (em R\$).....	101.232,88
Alíquota do imposto (TEC).....	16 %
Valor calculado do imposto (em R\$).....	16.197,26
Valor total acumulado (em R\$).....	117.430,14

Em seguida, procede-se ao cálculo do IPI cuja base de cálculo não inclui o valor acumulado do II:

Base de cálculo do imposto (em R\$).....	101.232,88
--	------------

Alíquota do imposto (TIPI).....	5%
Valor calculado do imposto (em R\$).....	5.061,64
Valor total acumulado (em R\$).....	122.491,78

Para o cálculo das contribuições PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, considera-se então somente o valor aduaneiro da mercadoria e os valores de cada uma das próprias contribuições. Logo:

Base de cálculo do PIS/PASEP-Importação (em R\$).....	102.931,24
Alíquota do PIS/PASEP-Importação.....	1,65 %
Valor calculado da contribuição (em R\$).....	1.698,36
Valor total acumulado (em R\$).....	124.190,14

Base de cálculo da COFINS-Importação (em R\$).....	109.559,39
Alíquota da COFINS-Importação.....	7,6 %
Valor calculado da contribuição (em R\$).....	8.326,51
Valor total acumulado (em R\$).....	132.516,65

Dando continuidade, o ICMS é calculado, tendo como base de cálculo apenas o valor aduaneiro da mercadoria e o valor do próprio tributo, assim como ocorre nas operações de circulação interna, desconsiderando os valores relativos ao II e ao IPI:

Base de cálculo do imposto (em R\$).....	121.967,32
Alíquota do imposto (RICMS).....	17 %
Valor calculado do imposto (em R\$).....	20.734,44
Valor total acumulado (em R\$).....	153.251,09

Também é devida pelo importador a taxa relativa ao AFRMM à alíquota de 25% sobre o valor do frete:

Valor do frete (em R\$).....	7.533,31
Alíquota do AFRMM.....	25 %
Valor calculado da taxa (em R\$).....	1.883,33

O valor de R\$ 40,00 referente à taxa de utilização do SISCOMEX permanece, porém, não é considerado como integrante da base de cálculo do ICMS, conforme o foi no cálculo real.

Somando-se esses valores ao total acumulado, obtém-se como resultado o montante de R\$ 155.174,42 a ser desembolsado nesta importação.

Neste caso, a carga tributária incidente sobre a importação da mercadoria, soma o valor de R\$ 53.941,54, que, em termos percentuais, significa 53,28% do valor da mercadoria importada.

3.3 Apuração da diferença entre as tributações

Terminado o cálculo simulado de um contexto em que os tributos incidentes na importação desconsideram a existência de outros tributos como base de cálculo, é possível notar a economia que a empresa teria com os tributos pagos na operação, caso sua incidência considerasse unicamente o valor aduaneiro da mercadoria para a aplicação das respectivas alíquotas. Observa-se então a seguinte diferença na Tabela 2.

Tabela 2 – Carga tributária sobre o valor aduaneiro da importação

Operação	Valor aduaneiro	Carga tributária	Valor aduaneiro + carga tributária	Carga tributária em relação ao valor aduaneiro (%)
Importação Real de mercadoria	101.232,88	64.788,17	166.021,05	64
Importação diferenciada de mercadoria (simulação)	101.232,88	53.941,54	155.174,42	53,28
Diferença (R\$)	0	10.846,63	Diferença (%)	10,72

Fonte: Elaborada pelo autor

Apenas nessa operação, pelo cálculo simulado, o percentual de tributos em relação ao valor aduaneiro da mercadoria reduziu de 64% para 53,28%, resultando em uma diferença de 10,72 pontos percentuais que, em termos monetários, equivale a R\$ 10.846,63.

No Gráfico 2, pode-se expressar essa diferença da seguinte forma:

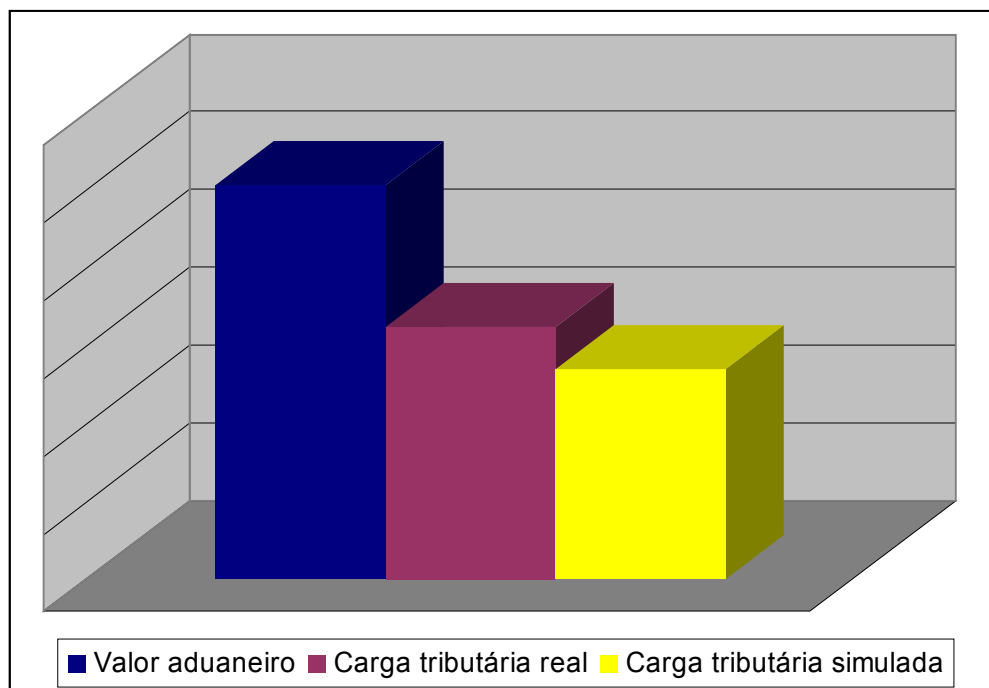


Gráfico 2 – Diferença entre cargas tributárias calculadas na importação

Com base nessas informações, encontra-se uma primeira observação acerca da forma de cálculo imposta pela legislação tributária vigente ao importador que, ao calcular o IPI, ICMS, PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, deve considerar a existência de outros tributos já calculados anteriormente e não somente o valor da transação, obrigando-se a recolher um valor percentual de um outro valor já devido ao Estado, sujeito ativo da relação tributária.

Dessa forma, a empresa importadora é obrigada a recolher aos cofres públicos, ainda no despacho aduaneiro da mercadoria importada, um valor de R\$ 10.846,63 a mais, cuja aplicação poderia ser em outras necessidades que surgissem nas atividades da organização.

3.4 Alocação dos tributos incidentes na importação

Uma segunda observação a ser considerada na tributação resultante das operações de importação é o custo gerado pela incidência tributária, alocado às operações da empresa.

Separando-se os tributos analisados nesta pesquisa, – considerando que a empresa estudada se classifica como industrial, tendo a mercadoria importada sido destinada à fabricação de produtos finais – pode-se classificar qual parcela da tributação deve ser recuperada na venda de produtos finais e qual parcela deve ser alocada ao custo dos produtos, por meio dos materiais diretos utilizados na sua fabricação.

Na afirmação de Bruni (2006, p. 209) sobre o tratamento dos tributos na produção:

A compreensão dos custos e, sobretudo, dos preços e das margens de lucro requer uma análise cuidadosa dos tributos incidentes sobre a operação. Embora os impostos não sejam registrados contabilmente nos custos dos produtos, já que possuem mecânica própria de registro e compensação, são muito importantes no processo de formação de preços.

Conforme declara Dubois et al. (2006, p. 54), os impostos e contribuições “quando recuperáveis, não integram os custos dos materiais diretos, enquanto que os não recuperáveis fazem parte integrante dos custos”.

Dos tributos abrangidos no estudo desta pesquisa, são não-cumulativos os constantes no Quadro 4.

Tributo	Fundamentação legal
IPI	Nos termos do art. 153, § 3º, inciso II da CF/88 e dos arts. 164, 165 e 166 do RIPI.
ICMS	Nos termos do art. 155, § 2º, inciso I da CF/88 e do art. 28 do RICMS.
PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação	Nos termos do art. 15 da Lei nº 10.865/04, art. 3º da Lei nº 10.637/02 e art. 3º da Lei nº 10.833/03.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Quadro 4 – Tributos não cumulativos

Uma consideração importante quanto à compensação do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, é que esta não se dá sobre o valor de venda da mercadoria como ocorre para os demais tributos aqui estudados, ou seja, na venda de mercadoria, a empresa não deve recolher essas contribuições assim como deve recolher o IPI e o ICMS, pois a venda de mercadoria não caracteriza fato gerador para a incidência de PIS/PASEP e COFINS.

Conforme definido no Art. 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, o fato gerador para a incidência do PIS/PASEP e da COFINS é “o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica”. Dessa forma, a compensação das contribuições incidentes na importação deve ser efetuada no valor das mesmas contribuições incidentes sobre o faturamento da empresa.

De qualquer maneira, as contribuições devidas na importação dão ao contribuinte o direito à compensação futura, não devendo então, serem incluídas no custo de produção da indústria.

Como pode ser observado, o II não é abrangido pelo princípio da não-cumulatividade, não podendo então ser compensado pelo importador em um crédito tributário

futuro. Neste caso, seu valor passa a compor o custo da mercadoria importada, sendo reembolsado não pelo abatimento no pagamento de tributos, mas pelo preço de venda do produto final no mercado consumidor.

Para Dubois et al. (2006), o fato de o II não contar com dispositivo que permita sua recuperação pelo contribuinte constitui razão pela qual esse imposto deve integrar o custo de aquisição dos materiais diretos que tenham sido importados.

Nessa concepção, o RIR, expressa em seu Art. 289, § 1º: “o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os *tributos* devidos na aquisição ou importação” (grifo nosso).

Além do II, o AFRMM e a taxa de utilização do SISCOMEX também integram o custo dos materiais importados, por serem tributos devidos no despacho aduaneiro da mercadoria, não recuperáveis pela empresa.

O RIR, no § 2º do Art. 289, vai além, incluindo no custo de aquisição dos materiais importados os gastos incorridos com o desembaraço aduaneiro. Quanto a tais gastos, pode-se considerar as taxas alfandegárias, de transporte, de utilização de equipamentos, de serviços de despachantes, entre outras que possam onerar a operação, de acordo com as necessidades e a capacidade logística da empresa importadora.

No caso pesquisado, os materiais importados são condutores elétricos a serem utilizados como materiais diretos na fabricação de produtos eletrônicos comercializados no mercado interno como produtos finais.

Logo, com base na operação de importação estudada, no que diz respeito aos tributos, tem-se na composição do custo dos materiais diretos:

VALOR ADUANEIRO (valor da mercadoria + frete + seguro + taxa de capatazia)

+

VALOR CALCULADO PARA O II

+

VALOR CALCULADO PARA O AFRMM

+

TAXA DE UTILIZAÇÃO DO SISCOMEX

Ou seja,

$$R\$ 101.232,88 + R\$ 16.197,26 + R\$ 1.883,33 + R\$ 40,00 = R\$ 119.353,47$$

De acordo com o Art. 289, § 3º do RIR, os demais impostos e contribuições analisados na operação devem ser excluídos do valor dos materiais. Conforme o texto: “não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal”.

Sendo assim, o IPI, ICMS, PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, apesar de recolhidos ainda no despacho aduaneiro, devem ser registrados como valores *a recuperar*, nos termos da legislação aplicável, na venda de mercadorias ou na aferição de receitas por parte da empresa.

A distribuição dos tributos pode ser visualizada na Figura 1.

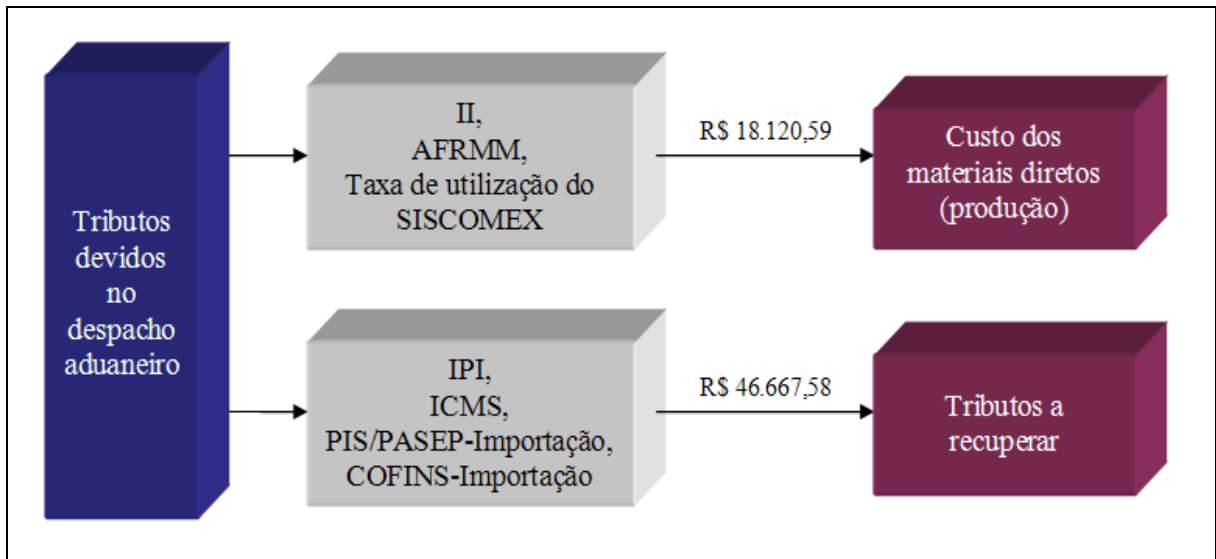


Figura 1 – Alocação dos tributos incidentes na importação

Na empresa estudada, a proporção de materiais importados utilizados na fabricação de produtos é de 71%, o que significa também uma grande proporção de tributos alocados a esses materiais e, além destes, uma grande proporção de tributos incidentes na importação, a serem recuperados nas vendas e auferição de renda pela empresa.

3.5 Extinção do crédito tributário e liberação da mercadoria

Conforme foi visto no item 2.3.3 desta pesquisa, o fato gerador de um tributo, quando ocorrido, dá origem ao crédito tributário. Esse crédito – que mensura o valor devido pelo contribuinte em favor do Estado – deve ser extinto, nos prazos e modalidades definidos na lei, para que, então, cesse a obrigação tributária constituída.

O Art. 97 do CTN determina que somente a lei pode estabelecer “a instituição de tributos, ou a sua extinção”, definindo, em seu Art. 156, para a extinção do crédito tributário, as modalidades:

- I - o pagamento;
- II - a compensação;
- III - a transação;
- IV - remissão;
- V - a prescrição e a decadência;
- VI - a conversão de depósito em renda;
- VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;
- VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;
- IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
- X - a decisão judicial passada em julgado.
- XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Sendo assim, nos termos do Art. 97 do CTN, para a extinção do crédito tributário constituído na importação de mercadorias, deve ser observado o disposto nas leis instituidoras dos tributos incidentes na operação quanto às formas e aos prazos para que o crédito tributário não mais exista.

Uma terceira observação de grande importância para a análise abordada neste trabalho diz respeito ao prazo para recolhimento dos tributos incidentes na importação da mercadoria. Tal importância deriva da significância que o recolhimento desses tributos tem na administração financeira da empresa, uma vez que o valor recolhido aos cofres públicos não estará mais à sua disposição até que as mercadorias sejam revendidas e ocorra a compensação tributária para o IPI (se for o caso), ICMS, PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, e o repasse do montante pago em tributos para o valor da mercadoria vendida.

Quanto ao prazo para pagamento dos tributos, conforme afirma Machado (2003), há, no CTN, norma expressa definindo que, quando não houver previsão de prazo para recolhimento do tributo na legislação tributária, o vencimento do respectivo crédito se dá 30 dias após ter sido notificado o contribuinte.

De fato, o Art. 160 do CTN expressa que “quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento”.

Isso significa que, se o sujeito ativo da obrigação tributária, ou seja, o Estado, exigir que o recolhimento do tributo se dê em prazo específico que não seja o de 30 dias após a notificação do contribuinte, deve definir esse prazo na Lei que regula o tributo cobrado.

No RA são estabelecidas como modalidades para a extinção do crédito tributário relativo ao II, o pagamento, a compensação e a restituição, sendo, estas duas últimas modalidades, conforme o Art. 109, aplicáveis somente quanto houver:

I - diferença, verificada em ato de fiscalização aduaneira, decorrente de erro:

a) de cálculo;

b) na aplicação de alíquota; e

c) nas declarações quanto ao valor aduaneiro ou à quantidade de mercadoria;

II - apuração, em ato de vistoria aduaneira, de extravio ou de depreciação de mercadoria decorrente de avaria;

III - verificação de que o contribuinte, à época do fato gerador, era beneficiário de isenção ou de redução concedida em caráter geral, ou já havia preenchido as condições e os requisitos exigíveis para concessão de isenção ou de redução de caráter especial; e

IV - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Parágrafo único. Na hipótese de que trata o inciso II, a restituição independe de prévia indenização, por parte do responsável, da importância devida à Fazenda Nacional.

No que se refere ao prazo de pagamento do II, o Art. 106 do RA estabelece que “o imposto será pago na data do registro da declaração de importação”, cabendo ao Ministro de Estado da Fazenda fixar, em casos especiais, prazo diferente do disposto nesse artigo.

O § 1º do Art. 511 do RA prevê que a extinção do crédito tributário é colocada como condição para que ocorra o desembaraço da mercadoria importada, estabelecendo assim que “não será desembaraçada a mercadoria cuja exigência de crédito tributário no curso da conferência aduaneira esteja pendente de atendimento, salvo nas hipóteses autorizadas pelo Ministro de Estado da Fazenda, mediante a prestação de garantia.”

Sendo assim, o importador tem a obrigação legal de recolher aos cofres públicos o valor referente ao II na data de registro da DI, sendo o cumprimento dessa exigência, obrigatório para a liberação da mercadoria.

Da mesma forma como ocorre com o II, o RA, em seu Art. 242, define o prazo para o recolhimento do IPI, não permitindo ao contribuinte postergar o pagamento do imposto, devendo fazê-lo quando registrada a importação mediante a DI. Conforme o texto legal: “o imposto será recolhido por ocasião do registro da declaração de importação.”

Embora o RIPI estabeleça prazos diferentes de recolhimento do IPI levando-se em consideração os produtos tributados e o porte das empresas contribuintes, o inciso I do seu Art. 202, tratando com exclusividade a incidência do imposto nas importações que não sejam a título de bagagem, determina que seu recolhimento deve ser efetuado “antes da saída do produto da repartição que processar o despacho”, em consonância com o RA, de forma a obrigar o contribuinte ao seu pagamento antes de obter a posse da mercadoria.

Quanto ao ICMS, o Art. 60 do RICMS define: “nos seguintes casos, o imposto será recolhido: [...] III - por ocasião do desembaraço aduaneiro na hipótese prevista no art. 53, § 1º, II”.

O Art. 53, § 1º, inciso II do RICMS se refere à apuração do imposto nas operações de importação de mercadorias e serviços, devendo esta ser realizada em cada operação ou prestação.

O Art. 515 do RA, ao tratar do desembaraço aduaneiro, estabelece condições para a entrega da mercadoria ao importador:

Art. 515. Após o desembaraço aduaneiro, será autorizada a entrega da mercadoria ao importador, mediante a apresentação dos seguintes documentos:

[...]

II - comprovação do pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), salvo disposição em contrário.

§ 1º Deverá ainda ser comprovado o pagamento a que se refere o inciso II, na hipótese de entrega de mercadoria antes do desembaraço aduaneiro, salvo disposição em contrário.

Sendo assim, em regra, a mercadoria importada, nos termos do RA, somente pode ser entregue ao importador mediante a comprovação de pagamento do ICMS devido na operação, obrigando-se o contribuinte a desembolsar também o valor de mais esse tributo para que tenha a posse da mercadoria.

Para as contribuições incidentes nas operações de importação, PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, a Lei nº 10.865/04 estabelece que o pagamento de seus respectivos valores deve ser efetuado “na data do registro da declaração de importação, na hipótese do inciso I do **caput** do art. 3º desta Lei”.

O inciso I do caput do Art. 3º da Lei nº 10.865/04, trata da entrada de bens em território nacional.

Quanto ao AFRMM, conforme foi abordado no item 2.2.5.1, nos termos da Lei nº 10.893/04, seu recolhimento deve ser efetuado ainda no despacho aduaneiro.

Por fim, o RA define a cobrança da taxa de utilização do SISCOMEX em seu Art. 261, § 2º, determinando que: “aplicam-se à cobrança da taxa de que trata este artigo as normas referentes ao imposto de importação”. Logo, no despacho aduaneiro, o importador também deve quitar o valor referente a essa taxa.

Dessa forma, pode-se então observar que, para importar mercadorias provenientes do exterior, o responsável por essa operação precisa ter disponibilidade financeira para arcar com a incidência tributária para que o desembaraço aduaneiro possa ser realizado, liberando-se a carga para domínio de seu importador.

Na operação de importação estudada no item 3.1, o montante relativo à carga tributária incidente é de R\$ 64.788,17, equivalente a 64% do valor aduaneiro da mercadoria, ou seja, para cada unidade da mercadoria importada, a empresa precisa disponibilizar mais 0,64 unidades relativas a tributos pagos ainda no despacho aduaneiro de importação.

Esse montante divide-se em:

- II → R\$ 16.197,26
- IPI → R\$ 5.871,51
- ICMS → R\$ 27.903,41
- PIS/PASEP-Importação → R\$ 2.299,77
- COFINS-Importação → R\$ 10.592,89
- AFRMM → R\$ 1.883,33
- Taxa de utilização do SISCOMEX → R\$ 40,00

Nesse contexto, torna-se importante para a empresa importadora contar com um eficiente planejamento financeiro, mantendo o controle detalhado sobre as quantias desembolsadas para o pagamento de tributos, considerando-se, além das saídas de caixa necessárias aos pagamentos, os prazos de venda dos produtos prontos, quando então poderá proceder à compensação dos tributos recuperáveis e à restituição, por meio do preço de venda, dos tributos e demais gastos aduaneiros integrantes do custo do produto vendido (CPV).

Quanto a esse aspecto, deve ser considerada pelo importador a indisponibilidade financeira causada pelo recolhimento dos tributos aos cofres públicos durante o ciclo de suas atividades compreendidas entre a aquisição dos materiais, produção e venda, uma vez que tal indisponibilidade pode ser representada por valores consideráveis para a organização.

Como pode ser observado no Gráfico 1, o ICMS foi o tributo que mais onerou a operação de importação durante o despacho aduaneiro, com um valor de R\$ 27.903,41.

No entanto, a empresa estudada, em sua atividade industrial, faz jus ao tratamento preconizado no Anexo 3 do RICMS, podendo contar com o diferimento do imposto devido na operação de importação.

O Art. 10 do Anexo 3 do RICMS, por sua vez, expressa:

Art. 10. Mediante regime especial, concedido pelo Diretor de Administração Tributária, poderá ser diferido para a etapa seguinte de circulação da entrada no estabelecimento importador, o imposto devido por ocasião do desembarço aduaneiro, na importação realizada por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, situados neste Estado, de:

[...]

II - mercadoria destinada à utilização como matéria-prima, material intermediário ou material secundário em processo de industrialização em território catarinense;

Tal previsão abrange a operação estudada nesta pesquisa, pois a mercadoria importada se destina à aplicação como material direto para a fabricação de produtos industrializados e a empresa importadora, por meio e processo instaurado na Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, se utiliza desse instrumento legal, promovendo, com elisão fiscal, a postergação do pagamento do ICMS devido na importação.

Sendo assim, a empresa encontra uma forma de amenizar o impacto causado em suas finanças pelo recolhimento dos tributos incidentes na importação, uma vez que não é necessário o recolhimento do ICMS no desembarço aduaneiro, ficando o pagamento do valor correspondente a esse imposto para a etapa seguinte de circulação da mercadoria.

Dessa maneira, de uma carga tributária exigida no despacho aduaneiro, no valor de R\$ 64.788,17, a empresa não precisou recolher R\$ 27.903,41, reduzindo-se, nessa fase, o desembolso da carga tributária em 43,07% e, em relação ao valor aduaneiro de R\$ 101.232,88, em 27,56%. Com essa redução, a empresa pode contar com o valor equivalente ao ICMS em seus “disponíveis” (MARION, 2003, p. 270) durante o seu ciclo de atividades, podendo aplicá-lo em outras necessidades que possam surgir.

Quanto ao controle financeiro da empresa, além dos prazos de recolhimento dos tributos, do ciclo de produção e dos prazos de venda dos produtos prontos, outro fator que deve ser observado é o prazo de recebimento de clientes, para os produtos que são vendidos a prazo, pois não representam entradas imediatas de valores em seus disponíveis, necessitando

de um demonstrativo que forneça ao gestor a real situação financeira da organização em um dado momento.

Por meio da Figura 2, pode-se visualizar o trâmite dos valores inerentes à importação na organização:

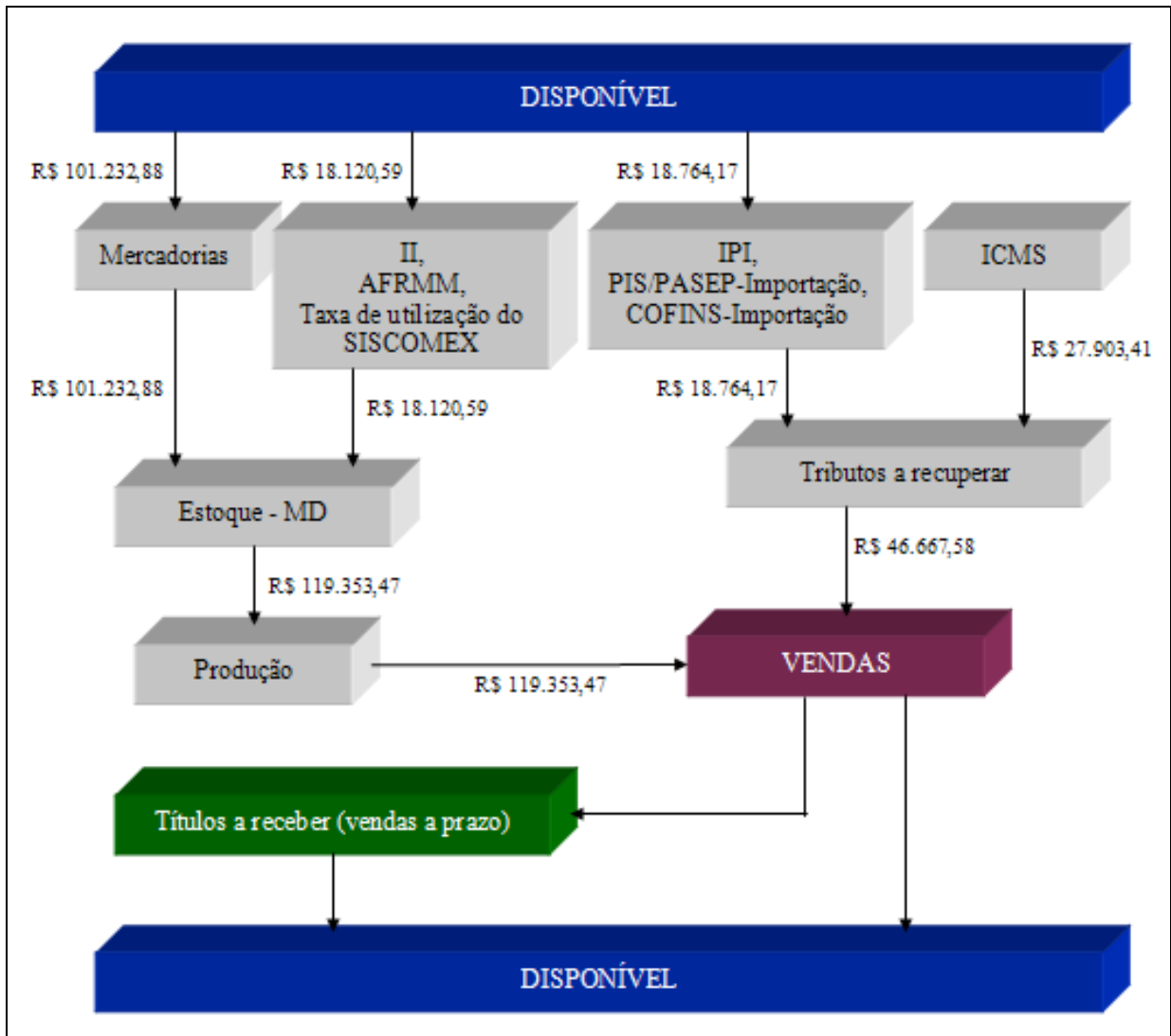


Figura 2 – Trâmite dos encargos de importação na organização

Como pode ser observado na Figura 2, a empresa importadora necessita ter em seu disponível o valor necessário ao pagamento dos tributos incidentes sobre a operação de importação, como condicionante da liberação da mercadoria importada por meio do desembaraço aduaneiro.

Tais tributos, conforme foi abordado no item 3.4, recebem tratamentos diferenciados quanto à sua alocação dentro da empresa, sendo os não recuperáveis (II, AFRMM, Taxa de utilização do SISCOMEX) destinados ao custo de produção por meio do estoque de materiais diretos, e os recuperáveis (IPI, ICMS, PIS/PASEP-Importação, COFINS-Importação),

registrados como tributos a serem recuperados em operações futuras da organização (venda, auferição de receitas).

Quanto ao ICMS, por receber tratamento especial de diferimento, ao qual a empresa faz jus, seu valor não é retirado do disponível no despacho aduaneiro, sendo apenas registrado como tributo a ser recuperado, uma vez que seu recolhimento deve ser providenciado na etapa seguinte de circulação da mercadoria sobre a qual houve sua incidência.

Tanto os valores dos tributos não recuperáveis quanto os dos tributos recuperáveis são reembolsados na operação de venda dos produtos da empresa, seja por meio do preço de venda desses produtos, seja por meio da compensação nos créditos tributários lançados nessa operação, retornando os valores anteriormente desembolsados ao disponível da empresa de forma imediata (vendas à vista) ou, após transcorrido um intervalo de tempo (vendas a prazo).

Diante dessas observações e, tendo os tributos grande representatividade monetária nas operações realizadas pela empresa, é possível notar a necessidade de um instrumento de gestão que lhe permita o controle imediato e eficaz dos valores desembolsados e reembolsados durante seu ciclo operacional.

3.6 Demonstração do Fluxo de Caixa

O fluxo de caixa, como forma de evidenciação da situação financeira da empresa representa uma ferramenta de grande valia no controle dos valores desembolsados na importação.

Conforme afirma Marion (2003), situações controvertidas podem surgir na empresa no que tange às disponibilidades desta como, por exemplo, a apresentação de lucros consideráveis enquanto não se tem caixa suficiente para o pagamento de compromissos financeiros.

Nesse contexto, a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) pode auxiliar de forma dinâmica o gerenciamento desses valores, uma vez que “indica a origem de todo o dinheiro que *entrou* no Caixa, bem como a aplicação de todo o dinheiro que *saiu* do Caixa em determinado período” (MARION, 2003, p. 426, grifo do autor), compreendendo-se como disponíveis, ainda conforme Marion (2003), não somente a conta *Caixa* da empresa, mas também a conta *Bancos*.

Recentemente, com a promulgação da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, a elaboração da DFC passou a ser obrigatória, em substituição à Demonstração de Origens e

Aplicações de Recursos (DOAR), para as sociedades por ações, o que mostra a importância que essa demonstração financeira vem representando para o gerenciamento empresarial e para a evidenciação da situação patrimonial da empresa.

Para Bruni (2006, p. 2), a visão do caixa na contabilidade financeira significa dizer que “a entidade deve ser capaz de efetuar o pagamento das diversas obrigações por ela contraídas. Assim, o correto acompanhamento dos recursos em posse da empresa, representados no caixa, precisa ser devidamente executado e acompanhado”. Para isso, a empresa precisa contar com um fluxo de caixa que demonstre, de forma eficaz e dinâmica, sua disponibilidade real para o financiamento imediato de suas atividades.

No gerenciamento financeiro relacionado à importação das mercadorias e à produção e venda de produtos acabados, atenção especial deve ser dada à forma como os produtos da empresa são vendidos, se à vista ou a prazo. No primeiro caso, a disponibilidade financeira pode ser considerada imediata, contando a organização com recursos suficientes para o recolhimento dos créditos tributários lançados na operação de venda (dos quais serão descontados os tributos pagos na importação) e para a restituição dos tributos não recuperáveis, alocados ao valor do CPV. Já no segundo caso, os recursos financeiros ainda não estão disponíveis para a organização, devendo esta atentar para o lançamento dos créditos tributários e para a contagem do prazo de recolhimento dos tributos devidos pela ocorrência dos respectivos fatos geradores.

No caso estudado, por exemplo, o valor total a ser recolhido em tributos chega a R\$ 64.788,17. Esse valor, pelo montante que representa, poderia causar um desfalque significativo para a organização importadora, caso esta não contasse com um controle financeiro efetivo por meio da DFC.

No entanto, o gestor deve saber se esse valor saiu efetivamente de suas disponibilidades, bem como o momento em que isso ocorreu. Como pode ser observado na Figura 2, do total da carga tributária de R\$ 64.788,17, somente R\$ 36.884,76 foram retirados do disponível, ficando o valor relativo ao ICMS a ser recolhido em fase posterior à do despacho aduaneiro.

Nesse contexto, a DFC representa vital importância para o controle da saúde financeira da empresa, pois nela são apresentados os valores realmente desembolsados ou que ingressaram em seu ciclo operacional, permitindo ao gestor tomar as decisões mais adequadas à capacidade de pagamentos da organização.

4. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

4.1 Conclusões da pesquisa

Nesta pesquisa, buscou-se analisar os aspectos legais da incidência tributária nas operações de importação de mercadorias no Estado de Santa Catarina, bem como os impactos que tais tributos podem causar na gestão dos recursos financeiros da empresa em função do cumprimento de suas obrigações tributárias.

Com base na bibliografia pesquisada, os *conceitos de tributos específicos para a fundamentação teórica deste trabalho foram apresentados*, de forma estruturada e direcionada ao estudo de caso a ser realizado, evidenciando-se, além dos tributos incidentes nas operações de importação, suas características e sistemática de tributação, conforme a legislação em vigor, cujo cumprimento cabe ao contribuinte, sujeito passivo da relação tributária.

Apresentando a tributação incidente na importação de materiais diretos, através de um caso real em uma indústria catarinense fabricante de aparelhos eletrônicos, de telecomunicações, segurança e informática, nos termos da legislação em vigor, foram demonstrados os cálculos dos tributos incidentes, em consonância com o constante na documentação do Anexo B. Dessa forma, identificou-se que o montante a que a empresa se tornou obrigada a recolher ao fisco chega a um nível de 64% do valor da mercadoria importada, o que aponta a onerosidade da operação que, isoladamente, chegou a esse percentual. Nesses termos, deve ser lembrado o princípio do não-confisco, abordado no item 2.1.6.3 deste trabalho, considerando também a possibilidade de tal percentual variar de acordo com as alíquotas fixadas para cada operação, podendo tanto reduzir, quanto aumentar ainda mais a carga tributária sobre o contribuinte.

Verificando-se o impacto da carga tributária incidente na importação no Estado de Santa Catarina, foi promovido um cálculo simulado da incidência tributária estudada, desconsiderando a existência de tributos na base de cálculo dos demais, podendo-se assim evidenciar que, dos 64% pagos em tributos, 10,72% correspondem a tributos calculados sobre tributos já lançados, demonstrando que, se esse cálculo diferenciado fosse permitido, o contribuinte teria uma economia de R\$ 10.846,63 somente nessa importação, recolhendo os devidos impostos e contribuições apenas sobre o valor aduaneiro da mercadoria importada.

Quanto à *alocação dos tributos durante o ciclo operacional da empresa objeto de estudo*, foi identificado que a distribuição dos tributos incidentes na importação ao custo dos produtos nos quais a empresa pretende aplicar os materiais importados deve seguir as determinações legais com base no critério de classificação desses tributos como não recuperáveis e recuperáveis. Sendo assim, verificou-se que, dos tributos lançados no despacho aduaneiro, apenas o II no valor de R\$ 16.197,26 e a taxa de utilização do SISCOMEX, no valor de R\$ 40,00 devem ser alocados ao custo dos materiais diretos que, recebe também a alocação do AFRMM, no valor de R\$ 1.883,33. Tal fato se justifica por não existir o direito à compensação desses tributos, devendo a empresa alocá-los ao custo de produção por meio dos materiais importados que nela serão aplicados. Dessa forma, a empresa consegue reaver o valor de R\$ 18.120,59 desembolsados ainda na ocasião do despacho aduaneiro.

No que tange aos demais tributos incidentes, cuja legislação permite a compensação futura, o próprio RIR proíbe sua alocação ao custo dos materiais diretos utilizados na produção. É perceptível que tal prática permitiria à empresa que a praticasse a evasão fiscal em relação ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), pois lhe seria possível aumentar o CPV na apuração de seu resultado e a conseqüente redução da base de cálculo desse imposto.

Dentro desse contexto, uma boa gestão de custos se faz imprescindível para que os tributos não recuperáveis possam ser incluídos no valor dos produtos vendidos pela empresa por meio da alocação de seus valores ao CPV, além dos demais desembolsos realizados na importação, cuja alocação ao CPV também seja permitida em lei

No que diz respeito aos *impactos causados pelo pagamento dos tributos sobre a importação na gestão financeira da empresa analisada*, foi visto que, nos termos da legislação em vigor, este deve ser realizado ainda no despacho aduaneiro da mercadoria, sob pena de não ocorrer o desembaraço e liberação desta ao importador. Entretanto, considerando a vultuosidade dos tributos devidos, é importante pensar na indisponibilidade financeira que a empresa poderá sofrer entre o período de recolhimento desses tributos e sua recuperação ou restituição por meio da venda de produtos acabados.

A empresa estudada conta com o regime especial de diferimento do ICMS que lhe permite o alívio da carga tributária *no despacho aduaneiro* em R\$ 27.903,41. Mesmo assim, o montante de R\$ 36.884,76 ainda foi recolhido aos cofres públicos, aguardando o ciclo operacional da empresa para que possa então retornar às suas disponibilidades.

Nesse contexto, a demonstração do fluxo de caixa se torna um grande aliado, pois, como instrumento de gestão financeira, demonstra de forma dinâmica ao gestor o quadro real de seu disponível durante o ciclo operacional da empresa, desde o despacho aduaneiro, até o recebimento efetivo dos valores relativos às vendas a clientes, auxiliando-o na mensuração da capacidade de pagamentos da organização e das necessidades de financiamento para suas atividades.

Logo, de forma geral, *analisando a incidência tributária em uma operação de importação de matéria-prima, a partir do caso de uma empresa industrial catarinense*, pode-se perceber que a empresa, ao utilizar mercadorias importadas como materiais diretos em sua produção, deve contar com uma gestão eficaz dos tributos incidentes na operação de importação, bem como das disponibilidades financeiras relacionadas à suas atividades, visto que as peculiaridades tributárias vigentes para a importação causam um impacto direto em suas finanças, a partir do recolhimento de impostos, taxas e contribuições ainda no despacho aduaneiro de importação.

Para isso, torna-se de vital importância o conhecimento da legislação tributária em vigor, observando as constantes mudanças que nela ocorrem, com atenção especial à isenção ao princípio da anterioridade, utilizada pelo poder público para promover tais mudanças, no que se refere a alguns dos tributos aqui estudados.

Não menos importante, instrumentos e gestão de custos e financeira se tornam necessários para que a empresa possa adotar o tratamento ideal para os valores desembolsados a título de tributos sobre a importação, conhecendo-os e localizando-os em tempo real dentro da organização para que se possa promover um gerenciamento que otimize seus não somente resultados, mas também sua liquidez.

4.2 Recomendações para trabalhos futuros

Os aspectos observados neste trabalho, embora sejam de grande relevância para a gestão empresarial no que tange às obrigações tributárias, não significam que foram exauridas as possíveis abordagens de pesquisas em torno do tema. No decorrer da pesquisa realizada neste trabalho, fato observado foi a escassez de trabalhos acadêmicos do curso de Ciências Contábeis sobre a tributação incidente no comércio exterior brasileiro e seu tratamento sob a ótica da gestão empresarial. Dessa forma, novos trabalhos podem ser desenvolvidos em torno desse tema, dada a riqueza de informações que podem ser exploradas de maneira útil por

estudantes que objetivem evidenciar as características inerentes à gestão tributária de empresas que tratem com operações voltadas para o comércio internacional.

É possível se desenvolver trabalhos acadêmicos com o objetivo de analisar, por exemplo, i) o custo de oportunidade dos tributos recolhidos no despacho de importação; ii) o tratamento dos tributos não recuperáveis com a utilização de métodos de custeio; iii) o planejamento tributário nas importações de uma empresa de determinado setor da economia; iv) o tratamento dos tributos incidentes em outras modalidades de importação; v) o tratamento dos tributos relacionados à operações de exportação; entre diversas outras futuras pesquisas a serem realizadas pelos estudantes deste curso, em sua contribuição para o acervo acadêmico e empresarial.

REFERÊNCIAS

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da tributação na importação e na exportação**. 3 ed. atual e ampl. São Paulo: Lex Editora, 2006.

ASSIS, Marcelo Gonçalves de. Contabilidade de comércio exterior. In: SEGRE, German (Org.). **Manual Prático de Comércio Exterior**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 152-177

BIZELLI, João dos Santos; BARBOSA, Ricardo. **Noções Básicas de Importação**. 6. ed. São Paulo: Aduaneiras, 1997.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <[http:// www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 10 ago. 2008.

_____. Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966. **Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências**. Brasília, DF, 1966. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037.htm>. Acesso em: 15 maio 2008.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. **Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR)**. Brasília, DF, 1996. Disponível em : <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 15 maio 2008.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF, 1966. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 10 ago. 2008.

_____. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. **Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.** Brasília, DF, 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8137.htm>. Acesso em: 15 maio 2008.

_____. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.** Brasília, DF, 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm>. Acesso em 18 maio 2008.

_____. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. **Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.** Brasília, DF, 2003. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em 18 maio 2008.

_____. Lei nº 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.** Brasília, DF, 2004. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm>. Acesso em 18 maio 2008.

_____. Lei nº 10.893, de 13 de julho de 2004. **Dispõe sobre o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM e o Fundo da Marinha Mercante - FMM, e dá outras providências.** Brasília, DF, 2004. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.893.htm>. Acesso em: 10 ago. 2008.

_____. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.** Brasília, DF, 2007. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em: 12 jul. 2008.

_____. Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002. **Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior.** Brasília, DF, 2002. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4543.htm>. Acesso em: 10 ago. 2008.

_____. Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002. **Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.** Brasília, DF, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4544.htm>. Acesso em: 15 maio 2008.

_____. Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007. **Regulamenta o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF.** Brasília, DF, 2007. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6306.htm#art68>. Acesso em 18 maio 2008.

_____. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. **Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.** Brasília, DF, 1999. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm>. Acesso em 11 jul. 2008.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa nº 680, de 2 de outubro de 2006. **Disciplina o despacho aduaneiro de importação.** Brasília, DF, 2006. Disponível em < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2006/in6802006.htm>>. Acesso em 12 jul. 2008.

_____. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Câmara de Comércio Exterior. Resolução nº 14, de 20 de março de 2008. **Dispõe sobre a inclusão do código NCM 2917.36.00 (Ácido tereftálico e seus sais) na Lista de Exceções à TEC e concede redução tarifária temporária, ao amparo da Resolução GMC 69/00, por razões de abastecimento, para o produto classificado no código NCM 1513.29.10 (outros de amêndoa de palma).** Brasília, DF, 2008. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1206636396.pdf>. Acesso em 12 jul. 2008.

_____. **Como exportar para o Brasil:** guia prático sobre o processo de importação no Brasil. Ministério das Relações Exteriores. Brasília, DF, 2006. Disponível em: <<http://www.braziltradenet.gov.br/ARQUIVOS/Publicacoes/Manuais/PUBCEXBrasilP.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2008.

BRUNI, Adriano Leal. **A administração de custos, preços e lucros.** São Paulo: Atlas, 2006 (Série desvendando as finanças; v. 5)

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999

_____. **Direito Tributário.** 16 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DUBOIS, Alexy et al. **Gestão de custos e formação de preços:** conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade. São Paulo: Atlas, 2006.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código Tributário Nacional Comentado.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005a.

_____. **Contabilidade Tributária.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2005b.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Miniaurélio:** o dicionário da língua portuguesa. 6. ed. Curitiba: Positivo, 2006

HUNT, E.K. **História do Pensamento Econômico.** 17. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1981.

LONGARAY, André Andrade; BEUREN, Ilse Maria. Caracterização da pesquisa em contabilidade. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 2003. p. 21- 45

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional.** Volume II. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Curso de Direito Tributário.** 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2003

MARION, José Carlos et al. **Monografia para os Cursos de Administração, Contabilidade e Economia**. São Paulo: Atlas, 2002.

MÜLLER, Mary Stela; CORNELSEN, Julce Mary. **Normas e Padrões para Teses, Dissertações e Monografias**. 6 ed. rev. e atual. Londrina: Eduel, 2007.

OLIVEIRA, Luís Martins et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003. p. 76 - 97

RESENDE, Leone Soares de. **Exportação e “Drawback”**. São Paulo: Aduaneiras, 1984

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Classificação Fiscal de Mercadorias – Orientações Gerais. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Aliquotas/ClassFisMerc.htm>>. Acesso em : 10 ago. 2008.

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.

SANTA CATARINA. Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996. **Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências**. Santa Catarina, 1996. Disponível em: <<http://200.19.215.13/lpbin21/lpext.dll/Folder5/Infobase1/3?f=templates&fn=main-h.htm>>. Acesso em: 10 ago. 2008.

_____. Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001. **Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de Santa Catarina.** Santa Catarina, 2001. Disponível em: <http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html>. Acesso em: 12 jul. 2008.

VAZQUEZ, José Lopes. **Comércio Exterior Brasileiro.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ANEXO A – CLASSIFICAÇÃO DA TIPI, DAS POSIÇÕES 33.03 a 33.07

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
3303.00	Perfumes e águas-de-colônia.	
3303.00.10	Perfumes (extratos)	42
3303.00.20	Águas-de-colônia	12
33.04	Produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele (exceto medicamentos), incluídas as preparações anti-solares e os bronzeadores; preparações para manicuros e pedicuros.	
3304.10.00	-Produtos de maquiagem para os lábios	22
3304.20	-Produtos de maquiagem para os olhos	
3304.20.10	Sombra, delineador, lápis para sobrancelhas e rímel	22
3304.20.90	Outros	22
3304.30.00	-Preparações para manicuros e pedicuros	22
3304.9	-Outros:	
3304.91.00	--Pós, incluídos os compactos	22
	Ex 01 - Talco e polvilho com ou sem perfume	12
3304.99	--Outros	
3304.99.10	Cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tônicas	22
3304.99.90	Outros	22
	Ex 01 - Preparados bronzeadores	12
	Ex 02 - Preparados anti-solares, exceto os que possuam propriedades de bronzeadores	0
33.05	Preparações capilares.	
3305.10.00	-Xampus	7
3305.20.00	-Preparações para ondulação ou alisamento, permanentes, dos cabelos	22
3305.30.00	-Laquês para o cabelo	22
3305.90.00	-Outras	22
	Ex 01 - Condicionadores	7
33.06	Preparações para higiene bucal ou dentária, incluídos os pós e cremes para facilitar a aderência de dentaduras; fios utilizados para limpar os espaços interdentais (fios dentais), em embalagens individuais para venda a retalho.	
3306.10.00	-Dentifrícios	0
3306.20.00	-Fios utilizados para limpar os espaços interdentais (fios dentais)	0
3306.90.00	-Outras	0

33.07	Preparações para barbear (antes, durante ou após), desodorantes corporais, preparações para banhos, depilatórios, outros produtos de perfumaria ou de toucador preparados e outras preparações cosméticas, não especificados nem compreendidos em outras posições; desodorantes de ambiente, preparados, mesmo não perfumados, com ou sem propriedades desinfetantes.	
3307.10.00	-Preparações para barbear (antes, durante ou após)	22
3307.20	-Desodorantes corporais e antiperspirantes	
3307.20.10	Líquidos	7
3307.20.90	Outros	7
3307.30.00	-Sais perfumados e outras preparações para banhos	22
3307.4	-Preparações para perfumar ou para desodorizar ambientes, incluídas as preparações odoríferas para cerimônias religiosas:	
3307.41.00	--Agarbate e outras preparações odoríferas que atuem por combustão	22
3307.49.00	--Outras	22
3307.90.00	-Outros	22
	Ex 01 - Soluções para lentes de contato ou para olhos artificiais	12

ANEXO B – DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO – ESTUDO DE CASO

Declaração: 08/0829065-1

Data do Registro: 04/06/2008



SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - RFB
 ITAJAI
 EXTRATO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO
 CONSUMO

Modalidade do despacho: NORMAL
 Quantidade de adições: 0001

Carga

Tipo do Manifesto: DTA
 Número do Manifesto: I-11626/08
 Recinto Aduaneiro: PORTO SECO MULTILOG - ITAIPAVA - ITAJAI-SC
 Embalagem: CAIXA DE PAPELÃO
 Quantidade: 01046
 Peso Bruto: 15.237,30000 Kg
 Peso Líquido: 13.741,20000 Kg

Valores

	Moeda	Valor
Frete:	DOLAR DOS EUA	4.616,90
Seguro:	DOLAR DOS EUA	49,90
VMLE:	DOLAR DOS ESTADOS UN	57.364,05
VMLD:	DOLAR DOS ESTADOS UN	62.029,95

Tributos

	Suspensão	A Recolher
I.I.:	0,00	16.197,26
I.P.I.:	0,00	5.871,51
Pis/Pasep:	0,00	2.299,77
Cofins:	0,00	10.592,88
Direitos Antidumping:	0,00	0,00

Data da emissão: / /

LANÇADO
 ÁREA FISCAL

Assinatura do Representante Legal

Desp. Aduaneiro -
 CPF -

Declaração: 08/0829065-1

Data do Registro: 04/06/2008

Dados Complementares

PINHO COMISSARIA DE DESPACHOS S/A 79.608.055/0001-39

REF. CLIENTE: TUNG KONG - 887832

REF.: IMI03048/08

MASTER B/L.: SHKHKGBRITJ24858

HOUSE B/L.: 08ITJ0334Q

FATURA.: KGL-08-30070

NAVIO.: CSAV PARANAGUA

DATA DE CHEGADA.: 02/06/2008

LOTE: I-11626/08

CONTAINER.: SEAU7895621

TAXA DOLAR.: 1,63200

IDENTIFICADOR.: CEMERCANTE31032008180805111288381

ACRESCIMOS NAS ADICOES.: R\$ 420,00 REFERENTE AO THC.

FORMA DE PAGAMENTO.: REMESSA 60 DIAS

IMPORTAÇÃO ICMS EXONERAÇÃO " DIFERIDO
 REGIME ESPECIAL N°450/2005-1 " DIAT
 PROCESSO N° PSEF * 57.785/000

ICMS PARA DESEMBARÇO ADUANEIRO À IMPORTAÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA,
 MATERIAL SECUNDÁRIO OU MATERIAL INTERMEDIÁRIO DESTINADOS À
 INDUSTRIALIZAÇÃO.

REPRESENTANTES LEGAIS:

OSNI JOSE HARTKOPP - CPF 821.260.979-00 - RDA 9D.01.683

ADEMIR JOSE ONOPRE JUNIOR - CPF 889.842.819-72 - RDA 9D.00.693

AJUDANTE DE DESPACHANTE ADUANEIRO:

CELSO RICARDO DA COSTA - CPF 042.255.729-35 - RDA 9A.05.290

Adição: 001	NCM : 85444200		
Valor Aduaneiro		R\$	101.233,88
II	: 16,00% Red : 0,00%	R\$	16.197,26
IPI	: 9,00% Red : 0,00%	R\$	5.871,51
Despesas Aduaneiras		R\$	0,00
Taxa Siscomex		R\$	40,00
Base de Cálculo PIS/COFINS:		R\$	139.380,09
PIS	: 1,65% Red : 0,00%	R\$	2.299,77
Cofins:	7,60% Red : 0,00%	R\$	10.592,69
Base de Cálculo ICMS		R\$	164.137,72
ICMS	: 17,00% Red : 0,00%	R\$	0,00