

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

MERYELLEM YOKOYAMA NEVES

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO: ASPECTOS CONTÁBEIS E FISCAIS.

**FLORIANÓPOLIS
2008**

MERYELLEM YOKOYAMA NEVES

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO: ASPECTOS CONTÁBEIS E FISCAIS.

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Loreci João Borges

FLORIANÓPOLIS
2008

MERYELLEM YOKOYAMA NEVES

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO: ASPECTOS CONTÁBEIS E FISCAIS.

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 17 de outubro de 2008.

Professora Valdirene Gasparetto, Doutora.
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor Loreci João Borges, Doutor.
Orientador

Professora Eleonora Milano Falcão Vieira, Doutora.
Membro

Professor Alexandre Zoldan da Veiga, Mestre.
Membro

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pela minha vida, por todas as oportunidades e pessoas colocadas em meu caminho. Acredito que nada é por acaso e tudo tem uma finalidade. Ele nunca nos deixa só!

À minha mãe e a minha irmã, agradeço por todo apoio, carinho, compreensão e amor dedicado a mim desde sempre, sem isso não teria chegado até aqui.

Enfim, agradeço a todos que fazem parte da minha vida e que de alguma forma contribuíram para este trabalho.

E como diria Antônio Carlos Vieira: “Cada instante que passa é uma gota de vida que nunca mais torna a cair, aproveite cada gota para evoluir...das oportunidades saiba tirar o melhor proveito, talvez não tenhamos outra chance.”

RESUMO

NEVES, Meryellem Yokoyama. Imposto de Importação: Aspectos contábeis e fiscais. 2008. 55p. Monografia do Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

Esta pesquisa teve como objetivo identificar os aspectos contábeis e fiscais do imposto que regula a entrada de mercadorias estrangeiras no país, ou seja, o imposto de importação. A pesquisa foi do tipo descritivo, com procedimentos bibliográficos. Como base bibliográfica foi utilizada as legislações vigentes que tratam de importação e dos impostos incidentes nessas operações. O tema da pesquisa mostrou-se relevante já que é de extrema importância conhecer o tratamento tributário nos processos de importação, visto que a sua não observância ou equívoco pode ocasionar prejuízos para a empresa importadora. Na fundamentação teórica abordou temas como a contabilidade tributária, o sistema tributário brasileiro, competência tributária e partilha de impostos, evasão e elisão fiscal, a importância do comércio exterior e importação. No desenvolvimento do trabalho foi descrito os aspectos fiscais e através de um exemplo fictício demonstrou os aspectos contábeis relacionados ao imposto de importação. Com isso, constatou-se que, o imposto de importação é de suma importância, pois é através dele que o governo regula a entrada de mercadorias estrangeiras no país, fazendo com que os produtos nacionais tenham preferência no mercado interno.

Palavras Chave: Imposto de importação, Comércio exterior, Importação.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 01: Partilha dos Impostos.....	24.
---------------------------------------	-----

LISTA DE ABREVIATURAS

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

DARF – Documento de Arrecadação de Receitas Federais

DI – Declaração de Importação

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços

IE – Imposto de Exportação

II – Imposto de Importação

IN – Instrução Normativa

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul

PIS – Programa de Integração Social

REI – Registro de Exportadores ou Importadores

SECEX – Secretaria de Comércio Exterior

SISCOMEX – Sistema Integrado de Comércio Exterior

SRF – Secretaria da Receita Federal

TEC – Tarifa Externa Comum

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
1.1 Tema e problema.....	9
1.2 Objetivos:.....	11
1.2.1 Objetivos gerais	11
1.2.2 Objetivos específicos	11
1.3 Justificativa	11
1.4 Metodologia	12
1.5 Limitação da pesquisa	13
1.6 Organização do trabalho.....	13
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	15
2.1 Contabilidade tributária	15
2.2 Sistema tributário brasileiro	18
2.3 Competência tributária e partilha de impostos.....	20
2.4 Evasão e Elisão Fiscal.....	25
2.5 A importância do Comércio Internacional	29
2.6 Importação	31
3 IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO	36
3.1 Incidência.....	36
3.2 Fato Gerador	38
3.3 Base de cálculo e alíquotas	40
3.4 Contribuintes e responsáveis.....	41
3.5 Lançamento e pagamento	43
3.6 Isenções e reduções do imposto	44
3.7 Aspectos contábeis.....	46
4 CONCLUSÃO	49
4.1 Quanto à questão problema	49
4.2 Quanto aos objetivos	49
4.3 Sugestões para trabalhos futuros	50
REFERÊNCIAS.....	51
ANEXOS	54

1 INTRODUÇÃO

A globalização fez com que as empresas buscassem conhecer melhor as políticas de comércio exterior com o intuito de adquirir conhecimento sobre a possibilidade de executar seus processos de importação e exportação.

No comércio exterior, a importação pode trazer benefícios às empresas e ao país economicamente, pois trata-se de um instrumento de grande importância proporcionando acesso a novos mercados, novas tecnologias e novos fornecedores.

As relações comerciais internacionais têm por consequência o desenvolvimento econômico das partes envolvidas. Tanto as exportações quanto as importações são de grande importância para o crescimento e desenvolvimento de uma nação, tornando as economias mundiais cada vez mais integradas.

O comércio internacional tem fundamental importância tanto para os países menos desenvolvidos quanto para os países ricos, pois favorece a venda de mercadorias produzidas internamente e a compra de bens que não são produzidos no mercado interno, sendo indispensáveis ao progresso social e à elevação dos padrões de vida de suas populações.

Qualquer transação comercial internacional depende de uma negociação bem elaborada entre as partes envolvidas, devendo estas obter conhecimento sobre seus direitos e obrigações com relação aos aspectos que envolvem o negócio. Os processos relacionados ao comércio exterior envolvem particularidades e requerem um projeto e um estudo sobre a legislação pertinente, como por exemplo, os procedimentos burocráticos, a tributação e os custos.

1.1 Tema e problema

A globalização vem tornando-se cada vez mais presente no dia a dia da humanidade de uma maneira em geral. As economias tornaram-se mais integradas, aumentando assim o fluxo no comércio internacional. Por esse motivo o governo brasileiro utiliza a legislação para regular a entrada e saída de mercadorias do país, através dos impostos incidentes nessas operações.

Os tributos que regulam as operações de comércio exterior são o Imposto de Importação (II) e o Imposto de Exportação (IE), porém nas operações de importação

incidem também o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Programa de Integração Social (PIS/Pasep), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Além desses tributos, existem também as despesas aduaneiras que devem ser consideradas para efeito do cálculo do custo das mercadorias.

O cálculo do custo dessas mercadorias varia de acordo com a modalidade de importação escolhida pelo adquirente, pois na importação por conta e ordem de terceiros a empresa comercial importadora atua como prestadora de serviços, já na importação por encomenda a importadora importa mercadorias destinadas à revenda a um adquirente pré-determinado. O crédito dos tributos pagos na importação depende da modalidade escolhida e do tipo de empresa que está importando.

A União, através do imposto de importação, conforme art. 153, I, da CF, regula a entrada de mercadorias no país com a finalidade de proteger o mercado interno, fazendo com que os produtos nacionais tenham preferência em suprir o mercado interno, podendo alterar suas alíquotas sem que seja necessário respeitar os princípios da legalidade e anterioridade. Por esses motivos que o imposto de importação é considerado um imposto de caráter extra-fiscal, pois tem como finalidade regular a entrada de mercadorias estrangeiras no país.

Atualmente notasse um aumento na carga tributária brasileira, e um dos fatores que vem contribuindo para esse aumento são os tributos cobrados na importação, já que a entrada de mercadoria estrangeira em território nacional é fato gerador para o II, o IPI, ICMS e PIS/PASEP e COFINS-Importação.

Considerando que um dos fatores que contribuem para o aumento da carga tributária brasileira são os tributos cobrados na importação, quais os aspectos fiscais e contábeis do Imposto de Importação?

1.2 Objetivos:

1.2.1 Objetivos gerais

- Demonstrar os aspectos fiscais e contábeis do Imposto de Importação.

1.2.2 Objetivos específicos

- Identificar quais as legislações pertinentes;
- Demonstrar a importância do comércio exterior;
- Apontar os principais pontos de uma importação.

1.3 Justificativa

A área tributária vem se tornando uma área de vital importância e o fisco vem fiscalizando cada vez mais as operações, que incidem algum tipo de tributo, realizadas pelas empresas. E para minimizar os riscos tributários é necessário que o profissional mantenha-se atualizado, já que a legislação é alterada frequentemente.

O imposto de importação é um recurso que a União utiliza para regular a entrada de mercadorias estrangeiras no país, interferindo no comércio exterior de forma que os produtos nacionais tenham preferência no mercado interno, podendo a União alterar as alíquotas dos produtos importados sem precisar seguir o princípio da anterioridade.

Com as economias cada vez mais integradas, aumentando o fluxo do comércio exterior, torna-se necessário que os profissionais da contabilidade também acompanhem este desenvolvimento. A legislação muda a cada dia, com isso as empresas ficam mais vulneráveis aos riscos tributários, sendo de responsabilidade dos profissionais buscarem as informações necessárias para que isso não ocorra.

O governo vem fiscalizando cada vez mais as empresas que atuam na área de comércio exterior, fazendo com as mesmas busquem profissionais qualificados na área tributária.

É de extrema importância que os profissionais da área contábil tenham conhecimento sobre a legislação na parte de comércio exterior, já que são estes que devem “prestar contas” ao fisco. E a freqüente mudança na legislação, com relação à rotina de importação no aspecto tributário, exige que os profissionais estejam sempre atualizados, evitando os riscos tributários.

Para que empresa importadora não corra riscos tributários, é importante que a mesma tenha um bom conhecimento com relação à legislação que trata dos tributos no comércio internacional para que possa fazer um planejamento tributário evitando que obtenha prejuízos, já que a União controla a entrada de mercadorias estrangeiras através do aumento ou redução do imposto de importação.

Em função deste desenvolvimento e da necessidade do profissional prestar serviços relacionados ao comércio exterior, pretende-se com essa pesquisa abordar a tributação relacionada às operações de importações, demonstrando os aspectos fiscais e contábeis do imposto de importação.

1.4 Metodologia

A monografia é um trabalho científico caracterizado pela especificação de apenas um tema, abordando também um só problema. O tipo de pesquisa é definido de acordo com os objetivos do trabalho científico, podendo ser uma pesquisa exploratória, descritiva ou explicativa. A escolha do procedimento na pesquisa científica é a parte mais importante, já que o procedimento é que define a forma com que será feita a coleta de dados da pesquisa.

O procedimento adotado para coleta de dados pode ser um estudo de caso, levantamento, bibliográfica, experimental, documental ou participante. A escolha do tipo de pesquisa com relação à abordagem do problema define se a pesquisa irá descrever a complexidade do problema ou se terá como intenção garantir a precisão dos resultados, podendo então ser qualitativa ou quantitativa.

Esta pesquisa, com relação ao objetivo, é descritiva. Para Gil (1999), a pesquisa descritiva tem como objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis.

Segundo Beuren (2004) a pesquisa descritiva é um estudo intermediário, não sendo tão preliminar quanto à exploratória e nem tão aprofundada quanto à explicativa.

Quanto aos procedimentos é uma pesquisa bibliográfica. Segundo Cervo e Bervian (1983, p. 55) a pesquisa bibliográfica:

Explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva e experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.

A pesquisa bibliográfica serve como complemento para pesquisa descritiva, já que é através da pesquisa bibliográfica que se recolhe informações e conhecimentos sobre o tema e problema estudado.

Com relação à abordagem do problema é uma pesquisa qualitativa, já que coleta dados, buscando classificá-los e interpretá-los.

Para Richardson (1999, p. 80) “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Essa pesquisa utiliza bibliografias para apresentar de forma clara os aspectos fiscais e contábeis do II.

1.5 Limitação da pesquisa

Como o aspecto tributário relacionado ao comércio exterior é muito amplo, esta pesquisa limita-se em demonstrar os aspectos fiscais e contábeis do II.

1.6 Organização do trabalho

A pesquisa está organizada em 3 capítulos. O primeiro capítulo trata da introdução do trabalho, abordando de forma sintética o assunto tratado durante a

pesquisa. Este mesmo capítulo se subdivide em 6 parte: tema e problema, onde está descrita a pergunta de pesquisa; objetivos gerais e específicos, pontos que serão abordados durante a pesquisa; justificativa, mostra a importância do tema; metodologia, descreve o tipo de pesquisa quanto aos objetivos, procedimentos e abordagem do problema; limitação, mostra a que a pesquisa se limita; e esta última parte que trata da organização do trabalho.

No segundo capítulo estão abordados os principais pontos sobre o tema da pesquisa, a contabilidade tributária, o sistema tributário brasileiro, a competência tributária e partilha de impostos, evasão e elisão fiscal, a importância do comércio exterior e importação.

O terceiro capítulo aborda a incidência, fato gerador, base de cálculo, alíquotas, contribuintes e responsáveis, lançamento e pagamento, isenções e reduções e os aspectos contábeis do imposto de importação.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo são abordados conceitos relacionados ao tema da pesquisa.

2.1 Contabilidade tributária

A contabilidade, em todas as suas áreas, vem se tornando essencial nas empresas, pois é através dela que seus administradores podem obter informações financeiras e patrimoniais da entidade.

A contabilidade é uma ciência. Esta afirmativa, embora questionada por alguns, é verdadeira, principalmente quando tentamos imaginar como seria possível obter informações em qualquer entidade que não através da contabilidade. Então, podemos afirmar que a contabilidade é a ciência da informação (PEGAS, 2003, p. 3).

Todas as operações efetuadas por uma empresa, pagamentos, recebimentos, entre outros, devem ser registradas em um sistema contábil através lançamentos. Com esses lançamentos feitos, pode se obter todas as informações financeiras e patrimoniais da entidade, através de relatórios, para que os administradores tomem decisões de curto e longo prazo.

Por esses motivos a contabilidade pode ser considerada a ciência da informação, já que através de relatórios contábeis os administradores, sócios e acionistas recebem informações sobre patrimônios, receitas, despesas, lucros, entre outros, da entidade.

Conforme art. 96 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 96 – A expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em toda parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes (BRASIL, 1966).

A legislação tributária abrange as leis que tratam dos tributos, especificando a responsabilidade tributária e suas penalidades caso não seja cumprida a lei. No Brasil, a legislação tributária está sujeita a um Sistema Constitucional, ou seja, um conjunto de normas que jurídicas que indica como os tributos devem ser cobrados.

Da associação do direito tributário com a ciência contábil nasceu a contabilidade tributária, que representa o ramo da contabilidade cujo objetivo é aplicar e adaptar conceitos e princípios contábeis com a

legislação tributária, de forma adequada, simultânea e, principalmente, integrada (PEGAS, 2003, p.7).

Também segundo Pegas (2003, p. 6): “Um dos agentes econômicos interessados nas informações contábeis é o governo, que as utiliza com objetivo de arrecadar os recursos necessários para realizar suas atividades...”

A contabilidade tributária é o ramo da contabilidade que une os conceitos contábeis com a legislação tributária, ou seja, utiliza os lançamentos contábeis para obter a apuração do resultado da entidade, como este é o fato gerador dos tributos incidentes sobre os resultados, gera obrigações tributárias para a entidade.

Conforme citado, o governo é um dos principais interessados nas informações contábeis das empresas, já que a arrecadação de tributos é a principal fonte de arrecadação do Estado. O profissional responsável pela prestação de contas ao fisco é o profissional da contabilidade, e para evitar os riscos tributários é necessário que estes estejam bem informados com relação à legislação vigente.

O art. 3º do CTN estabelece o que é tributo:

Art. 3º – Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966).

O art. 145 da CF relaciona como tributos: impostos, taxas e contribuições de melhorias; todos eles são valores cobrados pelo governo e devem ser pagos em moeda corrente, sendo que a obrigação do pagamento independe da vontade do contribuinte.

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

I – Impostos:

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando 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.

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

§ 2º. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

III – contribuição de melhorias, decorrente de obras públicas (BRASIL, 1988)

Os impostos são tributos instituídos por lei, podendo ser de competência da União, Estados, Municípios ou Distrito Federal, tendo como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade específica, conforme art. 16 do CTN:

Art. 16: Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (BRASIL, 1966).

O fato gerador da Taxa é o exercício de regular do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial de serviço público que é colocado a disposição do contribuinte e a sua cobrança serve como autorização. Já as contribuições de melhorias são cobradas para contribuir com os custos de obras públicas de valorização imobiliária, conforme art. 81 do CTN:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (BRASIL, 1966).

Os tributos podem ser divididos em tributos vinculados e não vinculados. As taxas e contribuições de melhorias são chamadas de tributos vinculados, ou seja, o fato gerador desses tributos se liga a uma atividade estatal específica, já os impostos têm como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade específica, sendo então um tributo não vinculado.

As taxas e contribuições de melhorias são chamadas de tributos vinculados e os impostos de tributos não vinculados. A expressão não vinculada, com que se qualifica o imposto, nada tem a ver com a qualificação da atividade administrativa vinculada da cobrança do tributo, na definição legal do mesmo. Quando se diz que o imposto é tributo não vinculado, o que se está afirmando é que o fato gerador do imposto não se liga a atividade estatal específica relativa ao contribuinte (BORBA, 2000, p. 27).

As taxas e contribuições de melhorias caracterizam-se por haver um vínculo entre o fato gerador e um determinado serviço decorrente de obra pública, porém isso não ocorre com os impostos, que tem como característica a ausência deste vínculo.

2.2 Sistema tributário brasileiro

O sistema tributário brasileiro é o conjunto de normas tributárias que o governo utiliza para exigir os tributos. Por ser um sistema constitucional, uma alteração nesse sistema exige um procedimento mais complexo do que o exigido para as leis ordinárias, e também está sujeito aos princípios constitucionais, conforme Art. 2º do Código Tributário Nacional (CNT):

Art. 2º. O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais (BRASIL, 1966).

A CF divide o poder de criar tributos entre os entes públicos, deixando que estes institua os tributos em seus textos, porém devem observar os limites impostos na Constituição.

Até a década de 30, a estrutura tributária utilizada no Brasil era a mesma do Império. A economia era agrícola e extremamente aberta, tendo como principal fonte de receitas públicas o imposto de importação, que chegou a corresponder aproximadamente metade da receita total do governo às vésperas da Proclamação da República.

A República brasileira herdou do Império boa parte da estrutura tributária que esteve em vigor até a década de 30. Sendo a economia eminentemente agrícola e extremamente aberta, a principal fonte de receitas públicas durante o Império era o comércio exterior, particularmente o imposto de importação que, em alguns exercícios, chegou a corresponder a cerca de 2/3 da receita pública. Às vésperas da proclamação da República este imposto era responsável por aproximadamente metade da receita total do governo (www.ipea.gov.br).

O II foi a principal fonte de receita da União até o início da Primeira Guerra Mundial (1914-1918). Com os conflitos da guerra o fluxo de comércio exterior diminuiu, fazendo com que o governo buscasse outra fonte para suas receitas. Com o fim da guerra o imposto de importação voltou a crescer, mas não foi mais a principal fonte de receita.

A Constituição de 1934 e diversas leis desta época promoveram importantes alterações na estrutura tributária do país, deixando-o em condições de ingressar na fase seguinte da evolução dos sistemas tributários (www.ipea.gov.br).

As principais alterações efetuadas pela Constituição de 1934 foram na esfera estadual e municipal. Aos estados foi dada a competência para decretar o imposto de vendas e consignações e aos municípios a competência privativa de decretar alguns tributos. Além destas alterações, a Constituição de 1934 repartiu a receita de impostos entre os diferentes entes públicos.

Outra inovação da Constituição de 1934 foi repartir a receita de impostos entre diferentes esferas de governo. Tanto a União como os estados mantiveram a competência para criar outros impostos, mas tais impostos seriam arrecadados pelos estados que entregariam 30% da arrecadação à União e 20% ao município de onde originasse a arrecadação (www.ipea.gov.br).

Pouca coisa foi alterada com a Constituição de 1937, permanecendo basicamente o sistema tributário anterior. Com o início da Segunda Guerra Mundial (1939-1945), a participação do imposto de importação na receita total federal reduziu bruscamente, e como não teve seu valor reajustado deixou de ser uma importante fonte de receita, tornando-se um instrumento de política econômica.

Em 1946 a tributação brasileira explorava as bases domésticas e começava um progresso de desenvolvimento industrial sustentado. O imposto de consumo era responsável por quase 40% da receita tributária da União e o Imposto de Renda representava quase 27%, conforme dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA).

As vésperas da reforma tributária, o imposto de consumo é responsável por mais de 45% da receita tributária da União, o imposto de vendas e consignações corresponde a quase 90% da receita tributária estadual e o imposto de indústrias e profissões, que se tornara, na prática, uma versão municipal do imposto de vendas e consignações, gera quase 45% da receita tributária dos municípios (www.ipea.gov.br).

Conforme dados do IPEA, os percentuais de arrecadação eram considerados bons, mas não o suficiente para cobrir as despesas dos três níveis do governo. Com isso uma reforma tributária foi preparada e colocada em prática entre os anos de 1963 e 1966. Os principais objetivos desta reforma tributária foi elevar a receita e implementar um sistema que estimulasse o investimento. Os resultados obtidos foram satisfatórios, houve uma melhor alocação dos recursos e uma redução do número de tributos.

Em suma, a Constituição de 1988, além de consolidar uma situação de desequilíbrio do setor público, concentrou a insuficiência de recursos na União e não proveu os meios legais e financeiros, para que houvesse um processo ordenado de descentralização dos encargos (www.ipea.gov.br).

Com a Reforma Tributária de 1988, ampliou-se a autonomia dos estados e municípios resultando em diversas alterações na tributação vigente. Foi atribuída aos estados a competência de fixar as alíquotas do ICMS e a União ficou vedada de conceder isenções de impostos estaduais e municipais.

De acordo com Torres (2005), as principais características do sistema tributário são: a racionalidade econômica, que consiste no ajustamento a substratos econômicos diferenciados, de modo a se evitarem as superposições de incidência sobre fatos econômicos idênticos e a se eliminarem os vínculos a critérios jurídico-formais ou à técnica de arrecadação; e a facilidade de fiscalização e arrecadação, que minimize os custos da cobrança.

Atualmente, o STN é regido pelos arts. 145 a 162 da CF, e é constituído por um conjunto de normas e princípios gerais, onde são estabelecidos os princípios de direito tributário e as limitações ao poder de tributar, assim como a competência tributária das pessoas jurídicas de direito público.

2.3 Competência tributária e partilha de impostos

A competência tributária é a autonomia que um ente público tem para criar um tributo, porém deve respeitar os limites e os critérios de partilhas estabelecidos pela Constituição. O Art. 6º do CTN atribui a competência tributária:

Art. 6º. A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observando o disposto nesta Lei.
Parágrafo único: Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos (BRASIL, 1966).

A competência legislativa plena é o poder legislativo que a União, Estados e Municípios tem sobre tudo o que diz respeito a instituição de um tributo, vai desde seu fato gerador, base de cálculo, alíquotas, até quem serão os contribuintes.

Pode-se classificar a competência tributária em três modalidades: privativa, residual e comum. A privativa é a competência de criar impostos e é atribuídas exclusivamente ao ente. Já a residual é a competência, atribuída somente à União, que pode instituir impostos em situações não previstas. E a comum é competência,

atribuída a todos os entes públicos, que se refere à instituição de taxas e contribuições de melhorias.

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estão ainda obrigados a observar as normas gerais de Direito Tributário que são estabelecidas em leis complementares, conforme determina o art. 146 da CF.

É autorizada a atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, mas não é permitida a transferência de competência tributária, já que esta é poder atribuído pela Constituição ao ente federativo. Mesmo que não a exerça, não lhe pode ser retirada, conforme citado no Art. 7º do CTN:

Art. 7º. A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição (BRASIL, 1966).

A competência tributária é atribuída pela Constituição a um ente estatal dotado de poder legislativo, é exercida mediante a edição de lei e é indelegável, porém as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária não constitui delegação de competência.

Toda atribuição de competência implica em uma limitação, sendo esta toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas deste poder, conforme art. 9 do CTN:

Art. 9. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos arts. 21, 26 e 65;

II – cobrar impostos sobre patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;

III – estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

IV – cobrar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou serviços de partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

§ 2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos (BRASIL, 1966).

As limitações constitucionais são limites que a constituição impôs ao poder de tributar do Estado, já que este deve ser somente suficiente para atingir os objetivos legais. A CF estabelece um conjunto de regras nas quais residem os princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário:

- a) legalidade (art. 150, I);
- b) isonomia (art. 150, II);
- c) irretroatividade (art. 150, III, “a”);
- d) anterioridade (art. 150, III, “b”);
- e) proibição de confisco (art.150, IV);
- f) liberdade de tráfego (art. 150, V);
- g) imunidades (art. 150, VI);
- h) outras limitações (arts. 151 e 152).

O princípio da legalidade é considerado o mais importante deles, pois impede que a União, os Estados e Distrito Federal e os Municípios exijam tributos sem que estejam estabelecidos em lei.

A igualdade de todos na lei e perante a lei é tratada no princípio da isonomia, sendo este o princípio da justiça. A irretroatividade é a vedação de cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os instituiu. O princípio da anterioridade estabelece que os entes públicos não podem cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que a lei, que os instituiu, tenha sido publicada.

O tributo é um meio que o Estado utiliza para obter recursos financeiros, com isso não pode ser utilizado como instrumento que inviabilize o desenvolvimento de atividades econômicas geradoras de riquezas, conforme estabelecido na proibição do confisco.

A liberdade de tráfego de pessoas ou mercadorias não pode ser limitada por meio de tributos, ou seja, os entes públicos, titulares da competência tributária, não podem estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias por meio de tributos.

Imunidade é a limitação da competência tributária, não podendo ser tributado o que é imune. Com isso a imunidade impede que a lei defina como hipótese de

incidência aquilo que é imune. Fica proibida a União de instituir qualquer tributo que não seja uniforme em todo território nacional ou que implique preferência a algum Estado, Distrito Federal ou Municípios, conforme art. 151 da CF.

Alguns impostos têm parte de sua arrecadação destinada a outra pessoa jurídica de direito público por determinação da própria CF, conforme arts. 153 e 157 a 162. O produto de arrecadação de uma determina esfera pública, é dividido entre as demais. Porém, a partilha das receitas tributárias mais expressivas é feita pela União, ficando os Estados e Municípios na dependência do governo federal.

Tendo à União sido reservada parcela maior da competência tributária, os Estados-membros e os municípios, todavia, participam do produto da arrecadação de diversos impostos federais. A técnica de distribuição de receitas, porém, tem o inconveniente de manter os Estados e os Municípios na dependência do governo federal, a quem cabe fazer a partilha das receitas tributárias mais expressivas (MACHADO, 2005, p. 51).

A partilha de competência é conduzida pelo Governo Central e sua principal função é dividir os tributos entre a União, Estados e Municípios. Os Estados tem participação na arrecadação de impostos federais e os Municípios na arrecadação de impostos federais e estaduais.

O produto de arrecadação de determinados tributos, instituídos por certo ente político, não é por este totalmente apropriado, mas compartilhado com outros entes políticos. Deste modo, as decisões sobre o nível de incidência depende do ente político titular da competência; mas a arrecadação resultante das leis que ele editar não lhe pertence integralmente, pois é partilhada (AMARO, 2005, p.94).

Conforme os arts. 157 a 162, da CF, a União deve repassar aos Estados e Municípios todo valor arrecadado com o Imposto de Renda Retido na Fonte, sobre rendimentos pagos por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem ou mantiverem. Deve também repassar aos Estados, 25% do produto de arrecadação do imposto que instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I; e aos Municípios, 50% do produto de arrecadação do imposto sobre a propriedade rural relativo aos imóveis neles situados.

Os Estados devem repassar aos Municípios, 50% do produto de arrecadação do imposto sobre a propriedade de veículos automotores neles licenciados e 25% do produto de arrecadação do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

A União deverá ainda repassar aos Estados e Distrito Federal, 10% do produto de arrecadação do IPI, proporcionalmente ao valor das exportações de produtos industrializados. Dos 10% repassados aos Estados, 25% serão entregues aos municípios.

A repartição da receita tributária pode ser representada da seguinte forma:

UNIÃO	ESTADOS E DF	MUNICÍPIOS
IR Retido na Fonte	100%	100%
IPI	10%	25% do valor repassado aos Estados
ITR		50%
IOF sobre o ouro	30%	70%
Impostos residuais	20%	
	ICMS	25%
	IPVA	50%

Quadro 01: Partilha dos impostos

Fonte: Arts. 157 a 162 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Deverão ser divulgados pela União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação, os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregue e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio.

2.4 Evasão e Elisão Fiscal

Pela complexidade da legislação tributária e por sua constante mudança, faz-se necessário que as empresas tenham um bom planejamento tributário preventivo para que a relação custo/benefício possa ser avaliada por seus administradores. Podendo assim, tomarem decisões que evitem os riscos tributários.

Para Fabretti (2003, p.32): “o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário”.

O planejamento tributário pode ser definido como uma atividade preventiva que tem como finalidade obter a maior economia fiscal possível para as empresas, resguardando seus direitos de contribuinte e protegendo seus patrimônios, reduzindo o máximo possível a carga tributária sem contrariar a Lei. A redução de custos é o principal objetivo das empresas nos dias atuais, fazendo com estas busquem profissionais qualificados, com alto grau de conhecimento técnico, para tomarem decisões estratégicas que façam com que obtenham melhores resultados e evitem perdas desnecessárias.

Costuma-se, então, denominar de Planejamento Tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, proteja os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis. O objeto do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal (LATORRACA, 2000).

Desta forma, entende-se que o planejamento tributário é o estudo das alternativas lícitas de determinada operação, antes da ocorrência do fato gerador, para que o contribuinte possa optar por aquela que apresente o menor ônus tributário. Tornando-se assim, uma alternativa mais vantajosa econômica e financeiramente, amparada pela legislação vigente, e de extrema importância, já que sem um planejamento tributário será difícil competir num mercado globalizado e garantir um bom retorno do capital investido.

As consequências econômicas e jurídicas de cada operação devem ser analisadas antes de se efetivarem, pois com o fato gerador ocorrido surge a obrigação tributária. O art. 115 do CTN descreve o fato gerador:

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

O planejamento tributário preventivo, antes da ocorrência do fato gerador do tributo, gera a redução da carga tributária dentro da legalidade, que é denominada elisão fiscal.

Para Souza (2005), a economia tributária resultante da adoção de uma alternativa legal, menos gravosa, ou de lacuna da lei, denomina-se elisão fiscal. Como é uma escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico, a elisão fiscal pode ser considerada legítima e lícita.

Uma empresa pode ser organizada de forma a evitar excessos de operações tributadas e, conseqüentemente, evitará a ocorrência de fatos geradores para ela e perante a lei desnecessários, como poderá funcionar por modalidades legais menos tributadas (BORBA, 2000, p.370).

Como a legislação tributária muda frequentemente, acaba se contradizendo algumas vezes, deixando lacunas nas leis, fazendo com que as empresas busquem alternativas legais para reduzir sua carga tributária. Para que as empresas cumpram as exigências da lei, é necessário que tenham uma boa assessoria jurídica e contábil evitando os riscos tributários.

A verdade é que as alterações na legislação tributária são feitas quase que semanalmente, essas constantes alterações geram confusão e insegurança jurídica. Além disso, essa legislação se contradiz, com freqüência, em muitos pontos, produzindo diversas alternativas e abrindo lacunas na lei (FABRETTI, 2007, p.138).

As empresas buscam cada vez mais pessoas especializadas em fazer um bom planejamento tributário, para que possam reduzir sua carga tributária de forma lícita. Como vem aumentando o número de empresas que fazem um bom planejamento tributário, isso vem causando uma redução na arrecadação de impostos, fazendo com que as legislações não deixem brechas para fugas de recursos, conforme parágrafo único do art. 116 do CTN:

Parágrafo único: A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (BRASIL, 1966).

Essa foi uma tentativa de introduzir no CTN uma norma geral antielisiva, que autorizaria o Fisco a desconsiderar os atos dos contribuintes que visassem simplesmente a economia de impostos, porém para sua aplicação é necessário que seja complementado com uma lei ordinária que defina como e em que condições o Fisco poderá agir.

O enunciado desse parágrafo único não passa, a rigor, de uma simples declaração de propósitos. Para sua aplicação, no entanto, é necessário que seja complementado por lei ordinária posterior, que defina claramente como e em que condições a autoridade fiscal poderá agir. Essa lei ordinária, para ter validade, deverá indicar de forma clara e precisa quais as condutas que podem ser classificadas como “dissimulação” do fato gerador ou dos elementos constitutivos da obrigação tributária. A distinção dos negócios jurídicos que visam à dissimulação daqueles que não visam é fundamental para atender aos princípios da legalidade, da ampla defesa e do contraditório (FABRETTI, 2007, p. 139).

Como a palavra “dissimular” pode referir-se ao objeto, ao preço ou às partes envolvidas no negócio jurídico, é necessário que seja definido claramente em lei ordinária o que será classificado como dissimulação do fato gerador ou dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

A tentativa de reduzir a carga tributária depois de ocorrido o fato gerador e gerado a obrigação tributária, é denominada evasão fiscal.

Evasão de tributos é a terminologia oriunda da ciência das finanças, fato que explica sua contaminação com um significado econômico. Sob uma perspectiva econômico-financeira a evasão ocorre quando o contribuinte não transfere ou deixa de pagar integralmente ao Fisco uma parcela a título de imposto, considerada devida por força de determinação legal (HUCK, 1997, p.30).

A evasão fiscal é considerada uma forma ilícita de pagar menos ou deixar de pagar tributos, após ocorrido o fato gerador e surgido a obrigação tributária, utilizando meios contrários à lei como a sonegação, a fraude e o conluio.

Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais e das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação ou o critério tributário correspondente. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou deferir o seu pagamento. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando os efeitos da sonegação ou da fraude (BORBA, 2000, p.370).

A sonegação é a tentativa de impedir ou retardar o conhecimento da autoridade da ocorrência do fato gerador, a pena imposta nesses casos será a da lei em vigor na ocorrência do crime, não podendo ser retroativa a lei mais severa. Já a fraude é a tentativa dolosa de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador. O conluio é o ajuste entre duas ou mais pessoas visando os efeitos da sonegação ou fraude.

A evasão fiscal está prevista na Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e contra as Relações de Consumo (Lei nº 8.137/90), onde é definido que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributos mediante as condutas discriminadas em seu texto.

Nesse processo, o indivíduo analisa o nível de ganhos que obterá com o não-pagamento ou pagamento a menor do imposto, jogando-o contra o maior ou menor risco de essa operação vir a ser detectada pelo Fisco. O risco, no caso, é representado pelo custo que poderá incorrer com penalidades e multas decorrentes de uma eventual autuação fiscal (HUCK, 1997, p.58).

Através do planejamento tributário as empresas buscam meios legais para reduzir sua carga tributária, evitando a obrigação tributária de forma lícita. O contrário ocorre com a evasão fiscal, onde as empresas buscam aumentar sua vantagem numa relação de custo-benefício com o risco que corre. A empresa analisa os ganhos que terá com o não cumprimento da obrigação tributária e os riscos da operação ser detectada pelo Fisco.

O art. 113 do CTN descreve a obrigação tributária:

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

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

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

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (BRASIL, 1966).

A principal distinção entre a elisão e a evasão fiscal está nos meios utilizados no procedimento de cada uma delas. A elisão fiscal busca através de meios legais reduzir a carga tributária das empresas, já a evasão utiliza meios ilícitos e fraudulentos, distorcendo o momento da incidência tributária.

2.5 A importância do Comércio Internacional

O comércio internacional está presente em grande parte da história da humanidade, porém a sua importância econômica, social e política tornou-se crescente nos últimos séculos. O avanço da indústria e dos transportes tiveram grande impacto no incremento do comércio. O aumento do fluxo de comércio internacional pode estar relacionado com o fenômeno da globalização.

As recentes transformações mundiais, em vários aspectos, decorrentes da globalização, deixaram como consequência a necessidade cada vez maior de as nações serem competitivas, fazendo com que os governos adotem providências que possibilitem o exercício das atividades empresariais.

Com a globalização cada vez mais presente no dia a dia das pessoas, tornando as economias mais integradas, torna-se necessário o conhecimento com relação ao comércio internacional.

O comércio exterior é uma alternativa que poderia ser denominada imprescindível às atividades empresariais. Tratando-se de país desenvolvido ou mesmo em desenvolvimento sua sobrevivência torna-se impossível, nos dias de hoje, sem que recorra a outros participantes do planeta, seja importando insumos para elaborar seus produtos ou mesmo para vendê-los (GARCIA, 2006, p.12).

As transações com o exterior tornaram-se extremamente necessárias, pois os países não possuem tudo o que consomem, seja com relação a quantidade ou qualidade. A tecnologia, os fatores ecológicos, possibilidades financeiras e econômicas, são alguns dos fatores restritivos que fazem com que a relação de comércio entre os países cresça cada vez mais.

Para Ratti (1997, p. 311): “isto é decorrência de fatores diversos, dentre os quais podem ser destacados: a desigualdade na distribuição geográfica dos recursos naturais, as diferenças de clima e de solo e as diferenças de técnicas de produção.”

Várias são as razões para um país realizar operações comerciais internacionais, tais como: fortalecimento de seus recursos econômicos, necessidade de equilíbrio na sua balança comercial, importação de tecnologia, busca de recursos estrangeiros e desenvolvimento, pois o comércio entre nações pode ser uma ferramenta de progresso econômico e social.

Os países buscam produzir o que tem de melhor com relação aos outros países, utilizando seus recursos naturais ou tecnológicos, tornando-se competitivos no mercado internacional e fazendo com que a troca de produtos entre eles se torne vantajosa para ambos.

Esses fatores fazem com que o comércio internacional se torne uma variável estratégica, sendo um instrumento que o mundo capitalista precisa para implantar a integração e internacionalização da economia mundial.

O comércio internacional é como um instrumento do progresso econômico e social, que tem como objetivo o desenvolvimento de esforços positivos e reais, para que as diversas nações promovam trocas comerciais recíprocas de bens, serviços, capitais, produtos e mercadorias (MALUF, 2000, p. 24).

Com o crescimento do comércio internacional, torna-se necessário que acordos internacionais sejam criados para normatizar a liberdade e expansão das atividades comerciais. A Sistemática de Comércio Exterior do Brasil tem seu esboço descrito com base nos Acordos Internacionais assinados pelo Brasil, sendo de competência do governo decidir se os sistemas e procedimentos são compatíveis com o interesse nacional do momento.

Segundo Fabretti (2005), os impostos sobre o comércio exterior, ou seja, os impostos sobre a importação e a exportação, não estão sujeitos ao princípio da anterioridade por expressa disposição constitucional (art. 153, § 1º, da CF).

Considerando os tributos que incidem nas operações de comércio exterior, os mesmo possuem caráter extra-fiscal servindo de instrumentos utilizados pelo governo para controlar o fluxo de entrada e saída de mercadorias do país. Como servem de instrumentos para interferir no fluxo do comércio exterior, não estão sujeitos ao princípio da anterioridade, ou seja, não precisam aguardar o próximo exercício financeiro para que as alterações feitas possam entrar em vigor.

Suas alíquotas podem ser reduzidas ou elevadas, no mesmo exercício financeiro, para atender às alterações econômicas, que variam em função das relações com o exterior e são demonstradas pela balança comercial e pelas transações correntes. As transações correntes registram todas as operações econômico-financeiras efetuadas entre os países.

A balança comercial é a relação entre as exportações e as importações de um país. Quando o valor das exportações (+) é maior do que o das importações (-), a diferença positiva é denominada superávit. Na situação

contrária, a diferença negativa é denominada déficit (FABRETTI, 2005, p. 53).

A União interfere nesse fluxo para que os produtos nacionais tenham preferência em suprir o mercado interno, evitando que o número de importações seja superior às exportações e de forma que os produtos menos essenciais e que possuam similar nacional sejam tributados a alíquotas mais elevadas.

O Governo, com base na sua competência para instituir e cobrar impostos, discriminada na Constituição Federal, bem como para regulamentar as operações de comércio internacional, vale-se de vários mecanismos para instrumentalizar esta sua competência, tais como: Leis, Medidas Provisórias, Decretos-Lei, Resoluções, Portarias, Instruções Normativas e outros (MALUF, 2000, p.24).

Por haver esta possibilidade de constantes mudanças na legislação, é de fundamental importância que permanentes consultas sobre a legislação vigente sejam feitas para que se possa operar neste mercado.

2.6 Importação

As empresas voltadas ao comércio ou indústria, procuram cada vez mais diversidades para seus produtos. E um dos meios utilizados para satisfazer essas necessidades é a importação de novos produtos ou matéria-prima.

Elas podem efetuar a importação própria ou procurar empresas que prestam este tipo de serviço. No caso de optarem por prestadoras de serviço, as empresas que irão comprar a mercadoria importada, devem escolher a modalidade de importação e definir o uso da mercadoria que será importada.

Importação é a entrada, no território nacional, de mercadoria oriunda de país estrangeiro; é fazer vir para o país mercadoria importada. Para que isso ocorra, há que se processar o despacho aduaneiro, que é o procedimento fiscal mediante o qual se efetiva o desembaraço aduaneiro de mercadoria procedente do exterior, seja ela importada a título definitivo ou não (ASHIKAGA, 2006, p.27).

A importação consiste em trazer para o país produtos estrangeiros, ou seja, é a transação de compra e venda entre países. A entrada de qualquer mercadoria estrangeira em território nacional deve ser informada aos órgãos competentes, Conselho Monetário Nacional, Câmara de Comércio Exterior, Secretaria de

Comércio Exterior (SECEX), Secretaria da Receita Federal e Banco Central do Brasil, seja qual for sua destinação.

Alguns fatos devem ser considerados antes que uma importação seja feita. A pesquisa de mercado visa identificar a melhor opção de compra, prazo e entrega da mercadoria. Definido o que será importado, o importador deverá consultar a legislação vigente, para verificar se a importação de tal mercadoria é permitida e qual a carga tributária incidente.

Decidido o que será importado, o importador deve solicitar sua inscrição no Registro de Exportadores ou Importadores (REI) junto a Secretaria de Comércio Exterior, a inscrição no REI credenciará o importador a operar diretamente com o SISCOMEX (Sistema Integrado de Comércio Exterior), devendo observar as normas de acesso e segurança do sistema. Os bancos autorizados a operar em câmbio serão credenciados para elaborar e transmitir para o sistema operações sujeitas a licenciamentos não automáticos. Os órgãos da administração direta e indireta que atuam no comércio exterior serão autorizados a acessar o SISCOMEX para manifestar-se nas operações relativas a produtos de sua competência.

O SISCOMEX é um sistema informatizado de registro, acompanhamento e controle de entrada e saída de mercadorias do território nacional, é utilizado por importadores e exportadores para formulação dos documentos eletrônicos das operações de comércio exterior referente ao tratamento administrativo, cambial, comercial e fiscal, agilizando assim a emissão do licenciamento de importação e o desembaraço aduaneiro.

Todos os importadores ou agentes credenciados tem a sua disposição um software, Siscomex, com interface gráfica, para formulação dos documentos eletrônicos das operações de comércio exterior e respectivas transmissões para o computador central (MALUF, 2000, p.160).

Conhecendo a legislação aplicada a tal mercadoria, os custos da importação devem ser calculados antecipadamente para analisar se é viável ou não trazer a mercadoria para tal finalidade.

A negociação será feita tomando por base a pesquisa realizada junto à legislação como condicionante à realização da operação, assim como levando em consideração a legislação cambial que regula as condições para negociação da modalidade de pagamento e da definição das condições de venda (*Incoterms*) possíveis de aplicação nas operações de importação. Após concluída a negociação, as partes assinarão o Contrato de Compra e Venda e o exportador no exterior emitirá e enviará a Fatura Pro Forma ao importador (MALUF, 2000, p.32).

A fatura pro forma é o primeiro documento efetivo da negociação, este documento contém todos os detalhes da operação e é uma das maneiras de comprovar à SECEX o preço que o exportador está cobrando pela mercadoria importada. Serve também para que o importador providencie o licenciamento de importação em seu país e forneça informações ao banco para abertura da carta de crédito.

Apesar de ter a fatura pro forma, o importador precisa da fatura comercial para o desembaraço da mercadoria. Diferente da fatura pro forma, a fatura comercial não pode conter erros, emendas ou rasuras, já que é o documento que será apresentado para o desembaraço da mercadoria.

Na fatura comercial constam o local, data de emissão, número da fatura, exportador, fabricante, importador, número do pedido, contrato, ordem de compra, modalidade de transporte, local de embarque, destino, desembarque, número e data do conhecimento de embarque, descrição detalhada das mercadorias, peso bruto e líquido, preços, carimbo e assinatura do exportador, e outras informações que o exportador julgar necessárias.

Com a negociação feita, o exportador prepara a mercadoria para embarque e avisa ao importador quando estiver tudo pronto para o embarque, para que as providências de sua responsabilidade sejam tomadas.

Após o embarque, o exportador deve enviar o aviso de embarque ao importador com todos os dados de acordo com o transporte utilizado, podendo este ser marítimo, terrestre ou aéreo.

Logo após o embarque, o exportador deverá enviar ao importador o aviso de embarque, fornecendo os dados conforme modal de transporte, se marítimo: nome do navio, número do conhecimento de embarque, data de saída do porto de embarque, data prevista de chegada no porto de destino, número de viagem, número do selo do container, nome do armador; se aéreo: cia. aérea, número do conhecimento aéreo, número e data do vôo e conexões – se houverem; se rodoviário: nome da cia. transportadora, número e data do conhecimento rodoviário, data estimada de chegada na fronteira, tempo de viagem até o destino final (MALUF, 2000, p. 33).

Apesar de ocorrerem alguns procedimentos antes que a mercadoria chegue ao país de destino, importador, no ponto de vista tributário a importação só é efetivada quando chega em território nacional e ocorre a incidência da carga tributária.

O que caracteriza a nacionalização da mercadoria é o desembaraço da mesma para consumo ou utilização no mercado interno, seja para transformação ou matéria-prima para um outro produto, seja para constituir-se ativo fixo da empresa importadora (VAZQUEZ, 2001, p.119).

O despacho aduaneiro ocorre somente em território aduaneiro que abrange todo o território nacional. O território aduaneiro é onde ocorre a fiscalização de entrada e saída de mercadorias do país, ou seja, é onde ocorre o direito aduaneiro. Para efeitos fiscais temos o território aduaneiro dividido em duas partes: Zona Primária e Zona Secundária.

I – Zona Primária: é o ponto de passagem obrigatória por onde as mercadorias e veículos devem entrar no país ou dele sair. São pontos exclusivos de entrada e saída de mercadorias, com controle aduaneiro permanente e ostensivo, compreende:

a- a área, terrestre ou aquática, contínua ou descontínua, ocupada pelos portos alfandegados;

b- a área terrestre ocupada pelos aeroportos alfandegados;

c- a área adjacente aos pontos de fronteira alfandegados.

II – Zona Secundária: é o restante do território aduaneiro, incluídas as águas e o espaço aéreo. Tem como controle continuado, ou seja, será exercido em qualquer dia ou hora em que haja manuseio ou movimentação de mercadorias (MALUF, 2000, p. 55).

É no despacho aduaneiro que se verificam os dados apresentados nos documentos e a legislação vigente com relação a mercadoria importada, esses dados são processados no SISCOMEX onde será registrada a Declaração de Importação (DI), nela constam as quantidades, descrições, valores convertidos para moeda nacional, e impostos pagos referentes às mercadorias importadas.

O despacho aduaneiro de importação inicia-se com o registro pelo Siscomex da Declaração de Importação (DI), junto à repartição fiscal competente. Nesse momento, o importador recolhe os impostos devidos, habilitando-se, cumprindo outras formalidades (pagamento de taxas, emolumentos, despesas de capatazia, remoção etc.), a tomar posse efetiva da mercadoria (VAZQUEZ, 2001, p. 119).

Após a chegada da mercadoria em recinto alfandegado, conferência da documentação, registro da DI, pagamento dos impostos e liberação da análise fiscal a mercadoria poderá ser entregue ao importador.

Concluída a conferência sem exigência fiscal ou outra, dar-se-á o desembaraço aduaneiro da mercadoria que é o ato final do despacho aduaneiro em virtude do qual é autorizada a entrega da mercadoria ao importador (MALUF, 2000, p.120).

Apesar da burocracia existente em todo processo de uma importação, existem muitas vantagens que fazem com que as empresas atuem nessa área. Com a importação de mercadorias as empresas tornam-se mais competitivas, aumentando a variedade de produtos no mercado interno, satisfazendo a necessidade dos consumidores.

Outras vantagens da importação é a aquisição de produtos com tecnologia avançada, o que auxilia no desenvolvimento do país importador, a facilidade de se conseguir produtos melhores com preços baixos, a diversidade de fornecedores no exterior, assim como a variedade de produtos.

3 IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

Durante o Império, a principal fonte de receitas públicas era o comércio exterior, principalmente o imposto de importação, chegando a corresponder cerca de metade da receita pública às vésperas da Proclamação da República.

A Constituição de 1891 adotou o regime de separação de fontes tributárias, discriminando os impostos de competência exclusiva da União e dos Estados. Com isso couberam à União o imposto de importação, os direitos de entrada, saída e estadia de navios, taxas de selo e taxas de correio e telégrafos federais.

Durante todo período anterior a Constituição de 1934, o imposto de importação foi a principal fonte de receitas da União, sendo responsável por metade da receita total até o início da Primeira Guerra Mundial. Com o início da guerra, devido aos conflitos, houve uma redução nos fluxos de comércio exterior fazendo com que o governo buscasse receita através da tributação de bases domésticas.

Com o término da guerra, a receita do imposto de importação tornou a crescer, porém não mais com a mesma importância. Em virtude da Segunda Guerra Mundial, teve sua participação reduzida bruscamente, deixando de ser uma fonte importante de receita para o governo federal passando a ser um importante instrumento de política econômica a partir da década de 50.

3.1 Incidência

O imposto de importação é um imposto federal, somente a União poderá instituí-lo, incidente sobre a entrada de mercadorias estrangeiras em território nacional, sendo um tributo de caráter extra-fiscal, pois funciona como um instrumento de intervenção econômica. Interfere no comércio exterior de forma que os produtos nacionais tenham preferência em suprir o mercado interno, sendo assim, não segue o princípio da anterioridade, ou seja, alterações nas alíquotas podem valer para o mesmo exercício financeiro.

O art. 69 do Regulamento Aduaneiro trata da incidência do imposto:

Art. 69. O imposto de importação incide sobre mercadorias estrangeiras (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 1º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

Parágrafo único – O imposto de importação incide, inclusive, sobre bagagem de viajante e sobre bens enviados como presente ou amostra, ou a título gratuito (Decreto nº 1.789, de 12 de janeiro de 1996, art. 62).

O imposto de importação é o imposto que incide sobre mercadorias estrangeiras, sendo considerada como estrangeira toda a mercadoria desnacionalizada que vier a ser importada e toda mercadoria nacional ou nacionalizada que tenha sido exportada e retorne ao País, exceto nos casos citados no art. 70 do Regulamento Aduaneiro:

Art. 70. Considera-se estrangeira, para fins de incidência do imposto, a mercadoria nacional ou nacionalizada exportada, que retorne ao país, salvo se (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 1º, § 1º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º):

- I – enviada em consignação e não vendida no prazo autorizada;
- 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 calamidade pública; ou
- V – por outros fatores alheios à vontade do exportador.

São considerados ainda como mercadoria estrangeira os equipamentos, as máquinas, os veículos, os aparelhos, os instrumentos, as partes e peças, os acessórios e componentes, que retornem ao país e que tenham sido adquiridos no mercado interno e exportados para a execução de obras contratadas no exterior.

Conforme citado, o imposto de importação incide sobre a entrada de mercadorias oriundas do exterior, porém o Regulamento Aduaneiro relaciona a entrada de algumas mercadorias estrangeiras onde não há a incidência do referido imposto:

Art. 71. 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 desembarço 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 de 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.

Nos casos de reposição de mercadoria importada, onde após o desembaraço aduaneiro tenha sido constatado como defeituosa, será autorizada a reposição da mesma desde que seja emitida uma guia de exportação vinculada à guia de importação sem cobertura cambial, o defeito seja comprovado mediante laudo técnico e o retorno ao exterior da mercadoria defeituosa será feito após o despacho aduaneiro da equivalente destinada à reposição.

A guia de exportação e a de importação vinculada somente serão fornecidas depois de emitido o laudo técnico. A mercadoria com defeito poderá ser destruída ao invés de retornar ao exterior, caso isso ocorra deverá constar na guia de importação a seguinte cláusula: “Reposição de mercadoria que será objeto de destruição, na forma da Portaria MF nº 150, de 26 de julho de 1982”, e não será necessário emitir a guia de exportação.

3.2 Fato Gerador

O fato gerador da obrigação tributária é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Para o imposto de importação considera-se fato gerador a entrada de mercadoria estrangeira em território nacional, devendo ser aplicada a legislação vigente na data do fato gerador. Porém, para efeitos de cálculo seria inviável já que é necessário saber a data efetiva da entrada da mercadoria em território nacional, para que se aplique a legislação vigente naquela data. Por esse motivo, foi criado o Elemento Temporal do fato gerador, momento de incidência, que difere do Elemento Espacial, conforme art. 73 do Regulamento Aduaneiro:

Art. 73. Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 23 e parágrafo único):

I – na data de registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo;

II – no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de:

- a) bens contidos em remessa postal internacional não sujeitos ao regime de importação comum;
- b) bens compreendidos no conceito de bagagem, acompanhada ou desacompanhada; e
- c) mercadoria constante de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira;

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.

Não se pode confundir a entrada de mercadoria estrangeira em território nacional com o desembaraço aduaneiro, o fato gerador do imposto de importação continua sendo a entrada de mercadoria estrangeira em território nacional, apenas para efeito de cálculo do imposto e determinação da taxa de câmbio utilizada na conversão do valor das mercadorias importadas para a moeda nacional, é considerada a data do registro da declaração de importação.

A entrada física, simplesmente, não basta para ter consumado o fato gerador. O navio pode atracar no porto ou o avião no aeroporto trazendo produtos estrangeiros, sem que se considere ocorrido o fato gerador do imposto de importação, desde que estes produtos não se destinem ao Brasil e estejam apenas de passagem. Para evitar fraudes, as autoridades tributárias exercem o controle dessas situações.

O art. 74 do Regulamento Aduaneiro trata da não ocorrência do fato gerador:

Art. 74. Não constitui fato gerador do imposto a 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 (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 92, § 4º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

Nos casos em que é aplicada ao importador a pena de perdimento dos produtos importados, desfaz-se o fato gerador do imposto, não podendo haver mais sua cobrança.

3.3 Base de cálculo e alíquotas

A base de cálculo depende exclusivamente da alíquota que será utilizada. Existem dois tipos de alíquotas referentes ao imposto de importação: a específica e a ad valorem. A específica é definida em uma quantidade fixa de moeda nacional ou estrangeira, não interessando o valor da mercadoria. Já a ad valorem é a alíquota percentual que é aplicada diretamente sobre o valor aduaneiro.

A alíquota aplicada para cálculo do imposto é correspondente ao posicionamento da mercadoria na Tarifa Externa Comum (TEC), uma vez identificada sua classificação fiscal segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que é baseada no Sistema Harmonizado de Classificação de Mercadorias. Atualmente encontram-se apenas alíquotas ad valorem, porém a lei pode criar a alíquota específica sobre determinado produto, mantendo a alíquota ad valorem.

A classificação fiscal de mercadorias é de fundamental importância para determinar os tributos envolvidos nas operações de importação, determinando o tratamento administrativo para cada produto. Essas mercadorias, que são objetos do comércio exterior, são agrupadas em seções, capítulos e subcapítulos que indicam a categoria e o tipo dos produtos que se encontram ali classificados.

Definida a alíquota aplicada sobre a mercadoria importada, considera-se a base de cálculo de acordo com esta definição, conforme art. 20 do CTN:

Art. 20. A base de cálculo do imposto é:

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 de importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou no lugar de entrada do produto no país; e

III – quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço de arrematação (BRASIL, 1966).

O valor aduaneiro compreende o valor da mercadoria em moeda nacional, o frete internacional, o seguro e os gastos relativos a carga, descarga e manuseio até a chegada da mercadoria no recinto alfandegado. A Instrução Normativa (IN) nº 327, de 9 de maio de 2003, estabelece normas e procedimentos para o controle do valor aduaneiro de mercadoria importada:

...

Art. 2º. O valor aduaneiro, base de cálculo do imposto de importação, é o valor da mercadoria importada, conforme definido no Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – Gatt 1994.

....

Art. 4º. Na determinação do valor aduaneiro, independentemente do método de valoração aduaneira utilizado, serão incluídos os seguintes elementos:

I – o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou 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, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas, até a chegada aos locais referidos no inciso anterior; e

III – o custo do seguro das mercadorias durante as operações referidas nos incisos I e II (BRASIL, 2003).

Para o cálculo do imposto basta aplicar a alíquota definida de acordo com a TEC sobre a base de cálculo, devendo ser observada a legislação vigente no dia do registro da Declaração de Importação, já que o Poder Executivo pode alterar as alíquotas e as bases de cálculo do imposto de acordo com os objetivos da política cambial e do comércio exterior. E nos casos de produtos apreendidos ou abandonados, a base de cálculo será o preço de arrematação em leilão.

Quando se tratar de mercadorias importadas com o amparo de um acordo internacional firmado pelo Brasil, deverá prevalecer o tratamento nele previsto, sendo permitido que se aplique a norma geral se o resultado da tributação for mais favorável.

3.4 Contribuintes e responsáveis

Ocorrido o fato gerador tem-se a obrigação tributária, que nada mais é do que a obrigação ao pagamento do imposto, devendo este ser pago pelo contribuinte.

O importador é qualquer pessoa, física ou jurídica, que promova a entrada de mercadoria estrangeira em território nacional, tornando-se assim o contribuinte do imposto de importação, conforme art. 22 do CTN:

Art. 22. É contribuinte do imposto:

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

II – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados (BRASIL, 1966).

Conforme art. 121 do CTN, contribuinte é toda pessoa natural ou jurídica que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador. E são solidariamente obrigadas as pessoas naturais ou jurídicas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador, assim como aquelas designadas por lei.

O art. 105 Regulamento Aduaneiro considera como responsáveis solidários:

Art. 105. É responsável solidário:

I – o adquirente ou o cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;

II – o representante, no país, do transportador estrangeiro;

III – o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;

IV – o expedidor, o operador de transporte multimodal ou qualquer subcontratado para a realização de transporte multimodal;

V – qualquer outra pessoa que a lei assim designar.

Responsável é aquele que assume a condição de contribuinte em virtude de um fato jurídico previsto em lei. A IN nº 225, de 18 de outubro de 2002, da Secretaria da Receita Federal (SRF), estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas por conta e ordem de terceiros:

Art. 1º. O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único: Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial (BRASIL, 2002).

A IN nº 225/02 estabelece ainda que a pessoa jurídica que contratar uma empresa para operar por sua conta e ordem deverá apresentar cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços, caracterizando a natureza de sua vinculação, à SRF, de fiscalização aduaneira.

A importação por conta e ordem se caracteriza pela vinculação das duas empresas envolvidas na realização de um processo de importação, onde ambas são

responsabilizadas pela operação, sendo o real adquirente da mercadoria o responsável e a empresa prestadora de serviços a responsável solidária.

3.5 Lançamento e pagamento

Lançamento é o procedimento administrativo pelo qual a autoridade constitui o crédito tributário, que tem a finalidade de tornar a quantia devida em líquida e certa. A legislação em vigor, para as importações, determina que o pagamento seja feito antes de qualquer providência da fiscalização, sendo um lançamento por homologação, ou seja, o contribuinte apura o valor do tributo, declara ao fisco e recolhe o valor devido, conforme art. 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (BRASIL, 1966).

A pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o cumprimento da legislação é denominado sujeito ativo. E a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou a penalidade pelo não pagamento é o sujeito passivo. No caso da incidência do II, tem-se a União como sendo o sujeito ativo e o importador como sujeito passivo.

O pagamento do imposto deverá ocorrer no dia em que a declaração de importação for registrada, conforme arts. 106 e 107 do Regulamento Aduaneiro:

Art. 106. O imposto será pago na data do registro da declaração de importação.

Parágrafo único: O Ministro de Estado da Fazenda poderá fixar, em casos especiais, outros momentos para o pagamento do imposto.

Art. 107. A importância a pagar será resultante da apuração do total do imposto, na declaração de importação ou em documento de efeito equivalente.

De acordo com a IN SRF nº 680, de 02 de outubro de 2006, o pagamento dos tributos e contribuições federais, incidentes nas importações, deverá ser efetuado por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) eletrônico, mediante débito automático em conta corrente do importador, através do Siscomex.

3.6 Isenções e reduções do imposto

As isenções e reduções da alíquota do imposto de importação somente serão válidas quando decorrente de lei ou ato internacional e são também conhecidas como benefícios fiscais. As mercadorias importadas que sejam isentas ou tenham sua alíquota reduzida por atos internacionais firmado pelo Brasil, terão o tratamento tributário neles previstos, conforme art. 116 do Regulamento Aduaneiro:

Art. 116. O tratamento aduaneiro decorrente de ato internacional aplica-se exclusivamente à mercadoria originária do país beneficiário.

§ 1º - Respeitados os critérios decorrentes de ato internacional de que o Brasil seja parte, tem-se por país de origem da mercadoria aquele onde houver sido produzida ou, no caso de mercadoria resultante de material ou de mão-de-obra de mais de um país, aquele onde houver recebido transformação substancial.

A concessão e o reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal relativo ao imposto ficam condicionados à comprovação pelo contribuinte, o importador, da quitação de impostos e contribuições federais. O reconhecimento da isenção ou da redução do imposto será efetuado pela autoridade aduaneira, conforme art. 120 do Regulamento Aduaneiro:

Art. 120. O reconhecimento da isenção ou da redução do imposto será efetivado, em cada caso, pela autoridade aduaneira, com base em requerimento no qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou em contrato para sua concessão.

§ 1º - O reconhecimento referido no caput não gera direito adquirido e será anulado de ofício, sempre que se apure que o beneficiário não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do benefício.

§ 2º - A isenção ou a redução poderá ser requerida na própria declaração de importação.

§ 3º - O requerimento de benefício fiscal incabível não acarreta a perda benefício diverso.

§ 4º - O Ministério de Estado da Fazenda disciplinará os casos em que se poderá autorizar o desembaraço aduaneiro, com suspensão do pagamento de impostos, de mercadoria objeto de isenção ou de redução concedida por órgão governamental ou decorrente de acordo internacional, quando o benefício estiver pendente de aprovação ou de publicação do respectivo ato regulamentador.

Caso não seja concedido o benefício fiscal pretendido, para a mercadoria declarada e apresentada a despacho aduaneiro, o importador ficará sujeito ao pagamento do imposto acrescido de juros e de multa.

A isenção às importações realizadas pelos entes federais, estaduais e municipais somente serão aplicadas para mercadorias quando diretamente relacionadas com a atividade dos mesmos. Nos casos dos partidos políticos e das instituições educacionais e de assistência social, a isenção será aplicada desde que atendam as condições citadas no art. 139 do Regulamento Aduaneiro:

Art. 139. A isenção às importações realizadas pelos partidos políticos e pelas instituições educacionais e de assistência social será aplicada somente a entidades que atendam às seguintes condições:

I – não-distribuição de qualquer parcela do seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II – não-remuneração, por qualquer forma, de seus dirigentes pelos serviços prestados.

III – emprego dos seus recursos integralmente no país, na manutenção dos seus objetivos institucionais;

IV – manutenção da escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão;

V – compatibilidade de natureza, de qualidade e da quantidade dos bens às finalidades essenciais do importador;

VI – conservação em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, dos documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

VII – apresentação da declaração de rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

VIII – recolhimento dos tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e da contribuição para seguridade social relativa aos empregados, bem assim o cumprimento das obrigações acessórias daí decorrentes; e

IX – garantia de destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo do benefício, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público.

São também isentos do pagamento do imposto de importação os bens importados por Missões Diplomáticas, Repartições Consulares e Representações de Organismos Internacionais. Nos casos dos automóveis importados com isenção não poderão ser transferidos, alienados ou vendidos sem o prévio pagamento do

imposto, dependendo ainda da liberação da SRF para a transferência de propriedade ou para uso do automóvel importado com isenção.

As instituições científicas e tecnológicas também são isentas do pagamento do imposto de importação desde que os bens importados destinem-se às suas pesquisas. As importações deverão ser feitas pelo Conselho Nacional de Ciência e Tecnologia, e por entidades sem fins lucrativos, devidamente credenciadas por esse Conselho. Os limites das importações realizadas com isenções pelas instituições científicas e tecnológicas serão estabelecidos pelo Ministro da Fazenda.

A pessoa física ou jurídica que atue na indústria de livros, jornais ou outra publicação periódica com fins culturais, educacionais, científicos, religiosos e semelhantes, terá a isenção para o papel importado destinado à impressão destes, conforme art. 147 do Regulamento Aduaneiro:

Art. 147. A isenção para o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos aplica-se somente às importações realizadas:

I – por pessoa física ou jurídica que explore a atividade da indústria de livros, jornais ou de outra publicação periódica que vise precipuamente fins culturais, educacionais, científicos, religiosos ou assistenciais, e semelhantes; e

II – por empresa estabelecida no país como representante de fábrica estrangeira do papel, para venda exclusivamente às pessoas referidas no inciso I.

Somente poderá importar papel com isenção do imposto a pessoa física ou jurídica registrada para esse fim, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal. O registro deverá ser renovado anualmente, sendo exigido para renovação a comprovação da regular utilização do papel importado.

3.7 Aspectos contábeis

O imposto de importação incide uma única vez, que é na entrada da mercadoria estrangeira em território nacional, sendo assim um imposto cumulativo, ou seja, não gera crédito ao importador, e com isso é considerado como custo o qual é repassado para terceiros na venda do bem importado.

Os gastos incorridos até a entrada da mercadoria no estabelecimento da empresa importadora devem ser registrados em uma conta transitória intitulada “Importação em Andamento”, no subgrupo “Estoques”, no ativo circulante.

Após a entrada da mercadoria no estabelecimento, o saldo da conta “Importação em Andamento” deve ser transferido para a conta “Estoque de Mercadorias”, também no ativo circulante.

O imposto de importação deve ser lançado nesta conta, já que faz parte da composição do custo da mercadoria. Os demais impostos e contribuições, que são recuperáveis através de créditos na escrita fiscal, e que não fazem parte do custo da mercadoria, devem ser contabilizados em uma conta específica do ativo circulante.

Normalmente é contratado um despachante para efetuar o despacho aduaneiro, este despachante emite um numerário com uma previsão dos valores de todos os impostos e despesas relacionados à importação. Este adiantamento feito ao despachante é registrado na conta “Adiantamento a Terceiros” e em contrapartida na conta “Banco Conta Movimento”.

A seguir um exemplo prático com sugestões de como podem ser efetuados os lançamentos contábeis de um processo de importação:

Uma determinada empresa está importando, dos Estados Unidos, US\$ 20.000,00 em mercadorias para revenda.

- Cotação do dólar no dia do desembarço aduaneiro: R\$ 2,50;
- Seguro marítimo: R\$ 800,00;
- Adiantamento ao despachante: R\$ 30.000,00;
- Impostos e despesas de desembarço:
 - taxas portuárias: R\$ 1.000,00;
 - frete rodoviário: R\$ 900,00;
 - honorários despachante: R\$ 2.000,00;
 - ICMS: R\$ 14.700,00;
 - IPI: R\$ 6.100,00;
 - Imposto de Importação: R\$ 10.160,00;
 - PIS: R\$ 900,00;
 - COFINS: R\$ 1.500,00.

1) Registro do pagamento do seguro:

D – Importação em Andamento (Estoque).....	R\$ 800,00
C – Banco Conta Movimento.....	R\$ 800,00

2) Registro do adiantamento ao despachante:

D – Adiantamento a Terceiros.....	R\$ 30.000,00
C – Banco Conta Movimento.....	R\$ 30.000,00

3) Registro da mercadoria na data do desembarço (U\$ 20.000,00 x R\$ 2,50):

D – Importação em Andamento.....	R\$ 50.000,00
C – Fornecedores Estrangeiros.....	R\$ 50.000,00

4) Registro do pagamento dos impostos e despesas de desembarço (ICMS, IPI, PIS e COFINS são tributos que serão recuperados através de créditos na escrita fiscal):

D – Importação em Andamento (Estoque).....	R\$ 14.060,00
D – ICMS a Recuperar.....	R\$ 14.700,00
D – IPI a Recuperar.....	R\$ 6.100,00
D – PIS a Recuperar.....	R\$ 900,00
D – COFINS a Recuperar.....	R\$ 1.500,00
C – Adiantamento a Terceiros.....	R\$ 30.000,00
C – Banco Conta Movimento.....	R\$ 7.260,00

5) Registro da transferência da mercadoria para a conta definitiva:

D – Estoque de Mercadorias.....	R\$ 64.860,00
C – Importação em Andamento.....	R\$ 64.860,00

No anexo 01 está o demonstrativo com os cálculos dos tributos.

4 CONCLUSÃO

O presente trabalho teve como objetivo demonstrar os aspectos contábeis e fiscais referente ao imposto que regula a entrada de mercadoria estrangeira em território nacional, ou seja, o imposto de importação.

Demonstrou também a importância do comércio exterior, pois já que os países não produzem tudo que consomem, as empresas que atuam no mercado de comércio e que buscam a cada dia sobreviver em um mercado cada vez mais competitivo, utilizam a importação de mercadorias como uma das alternativas para permanecerem no mercado.

4.1 Quanto à questão problema

Com relação ao problema a pesquisa demonstrou que a globalização está tornando mais fácil a “troca” de mercadorias entre os países. Com isso a importação de mercadorias é um meio que vem sendo utilizado pelas empresas para que estas atendam as necessidades de seus clientes.

Por haver essa facilidade e algumas vezes ser mais vantajosa para empresa, com relação ao preço, importar alguma mercadoria, torna-se necessário que o Brasil utilize alguns instrumentos econômicos para regular as entradas de mercadorias importadas.

Estes instrumentos econômicos são os tributos incidentes na importação, já que a entrada de mercadoria estrangeira em território nacional é fato gerador para alguns impostos. O governo através do aumento ou redução das alíquotas controla o fluxo do comércio exterior, de modo que os produtos nacionais tenham preferência no mercado interno.

4.2 Quanto aos objetivos

O objetivo da pesquisa foi demonstrar através de temas relacionados ao tema da pesquisa, a amplitude da contabilidade, tratando a parte fiscal e contábil relacionada ao imposto de importação.

A pesquisa demonstrou através de pesquisas bibliográficas que a legislação relacionada ao comércio exterior também é muito ampla, e para que as empresas que atuam nesse mercado não corram riscos tributários é importante que estas tenham um bom planejamento tributário, evitando assim possíveis prejuízos que possam prejudicar seus rendimentos.

Demonstrou também que o planejamento tributário é essencial para uma empresa que deseja importar uma mercadoria, pois através dele pode se observar os aspectos favoráveis e desfavoráveis de um processo de importação. Para isso é necessário que a empresa importadora conheça os procedimentos de importação, desde suas limitações até a incidência dos impostos, para que possa decidir se é viável ou não importar tal mercadoria.

Foi possível verificar os procedimentos em relação aos aspectos contábeis, o imposto de importação como incide somente na entrada da mercadoria em território nacional, não dá ao importador o direito ao crédito e deve compor o custo da mercadoria. Os demais impostos incidentes na importação podem ser recuperados através de créditos na escrita fiscal, e são lançados em contas específicas da contabilidade.

4.3 Sugestões para trabalhos futuros

Como a legislação relacionada à importação de mercadorias muda frequentemente, recomenda-se que pesquisas relacionadas à rotina de importação no aspecto tributário sejam feitas com frequência.

As empresas importadoras devem ter um bom conhecimento com relação à legislação que trata dos impostos no comércio internacional para que possa fazer um planejamento tributário evitando possíveis prejuízos.

É importante identificar os principais conceitos e ter conhecimento dos vários procedimentos a serem seguidos em um processo de importação, é importante também para empresa importadora obter conhecimento dos tributos que incidem sobre as mercadorias importadas e como devem proceder em relação aos aspectos contábeis em sua prática.

REFERÊNCIAS

ABREU, Vinicius Caldas da Gama e. Imposto de Importação: o procedimento de despacho aduaneiro. **Jus Navigandi**, fevereiro de 2003. Disponível em: < <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4023>>. Acesso em: 27 de set. 2008.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. *Análise da tributação na Importação e na Exportação*. 3 ed. São Paulo: Lex, 2006.

ASSIS, Vinícios Pereira de. Importação por encomenda: uma nova modalidade. **Jus Navigandi**, junho 2006. Disponível em: < <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8485>> Acesso em: 28 maio de 2007.

BARBOSA, Fabiana Gragnani. Importação por Conta e Ordem x Importação por Encomenda. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 1251, 04 dez. 2006. Disponível em: < <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9237> > Acesso em: 28 maio 2007.

BEUREN, Ilse Maria. *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BORBA, Cláudio. *Direito Tributário*. 2 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2000.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 10 abr. 2008.

BRASIL. **Imposto de Importação**. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Alíquotas/TabTarfExt.htm>>. Acesso em: 28 de set. 2008.

BRASIL. **Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 327**, de 09 de maio de 2003 – Disponível em < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2003/in3272003.htm>. Acesso em: 04 de out. 2008.

BRASIL. **Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 680**, de 02 de outubro de 2006 – Disciplina o despacho aduaneiro de importação. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2006/in6802006.htm>> Acesso em: 04 de out. 2008.

BRASIL. **Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 225**, de 18 de outubro de 2002 – Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2002/in2252002.htm>> Acesso em: 04 de out. 2008.

BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de Outubro de 1966 – Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L5172.htm>>. Acesso em 05 abr. 2008.

BRASIL. **Lei 8.137**, de 27 de dezembro de 1990 – Define crimes contra a ordem tributária, econômica e outras relações de consumo, e dá providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/L8137.htm>>. Acesso em: 04 de out. 2008.

BRASIL. **Lei Complementar 87**, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm> Acesso em: 07 jul. 2007.

BRASIL. **Lei Complementar 104**, de 10 de janeiro de 2001 – Altera dispositivos da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm>. Acesso em: 20 out. 2007.

BRASIL. **Tarifa Externa Comum.** Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=1848>>. Acesso em: 23 de out. 2008.

CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

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

FABRETTI, Láudio Camargo. *Contabilidade tributária*. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Contabilidade tributária*. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. *Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão*. São Paulo: Saraiva, 1997.

LUZ, Rodrigo. *Comércio Internacional e Legislação Aduaneira*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MALUF, Sâmia Nagib. *Administrando o comércio exterior do Brasil*. Ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000.

MOREIRA, André Mendes. *Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao Planejamento Tributário*. Sacha Calmon, 2003. Disponível em

<http://www.sachacalmon.com.br/portugues/publica_esp.php?id=37>. Acesso em: 29 ago. 2008.

OLIVEIRA, Luís Martins de; CHIEREGATO, Renato; JUNIOR, José Hernandez Perez; GOMES, Marliete Bezerra. *Manual de contabilidade tributária*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de Contabilidade Tributária*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2003.

PERIA, Milve Antonio. *Prática de importação*. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 1990.

ROCHA, Paulo César Alves. *Regulamento Aduaneiro*. 11 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2007.

SARAIVA, Silvia. Resumo de Direito Tributário Disponível em: <[http://intervox.nce.ufrj.br/~diniz/d/direito/trib-Dir Tributario Saraiva.doc](http://intervox.nce.ufrj.br/~diniz/d/direito/trib-Dir_Tributario_Saraiva.doc)>. Acesso em: 27 de set. 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VAZQUEZ, José Lopes. *Comércio exterior brasileiro*. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ANEXOS

ANEXO 01 – Memória de cálculo dos tributos.

- Imposto de Importação:

II = Valor aduaneiro x alíquota ad valorem

- IPI:

IPI = (Valor aduaneiro + II) x alíquota IPI

- PIS Importação:

PIS Importação = c x (VA x X)

Onde,

$$X = (1 + e \times (a + b \times (1 + a))) / ((1 - c - d) \times (1 - e))$$

VA: Valor Aduaneiro

a: alíquota do Imposto de Importação

b: alíquota da IPI

c: alíquota do PIS/Pasep – Importação

d: alíquota da Cofins-Importação

e: alíquota do ICMS

- COFINS Importação:

COFINS Importação = d x (VA x X)

Onde,

$$X = (1 + e \times (a + b \times (1 + a))) / ((1 - c - d) \times (1 - e))$$

VA: Valor Aduaneiro

a: alíquota do Imposto de Importação

b: alíquota da IPI

c: alíquota do PIS/Pasep – Importação

d: alíquota da Cofins-Importação

e: alíquota do ICMS

- ICMS Importação:

ICMS Importação = (Valor aduaneiro + II + IPI + PIS Importação + COFINS Importação + despesas aduaneiras) / (100 – alíquota ICMS)