

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

NARDÉLI ALVES

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: BENEFÍCIOS FISCAIS NO
RECOLHIMENTO DE ICMS NA IMPORTAÇÃO**

FLORIANÓPOLIS

2011

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: BENEFÍCIOS FISCAIS NO RECOLHIMENTO
DE ICMS NA IMPORTAÇÃO

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

Orientador: Prof. Dr. Sérgio Murilo Petri

FLORIANÓPOLIS
2011

NARDÉLI ALVES

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: BENEFÍCIOS FISCAIS NO RECOLHIMENTO
DE ICMS NA IMPORTAÇÃO**

Esta monografia foi apresentada no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo(a) professor(a) orientador(a) e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, novembro de 2011.

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

Banca examinadora:

Sérgio Murilo Petri, Dr.
Professor Orientador

Luis Felipe Ferreira
Membro

Neri Muller, M.Sc.
Membro

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, pois sei que se consegui chegar até aqui foi porque Ele me deu forças e coragem para prosseguir.

A toda minha família, que durante todos estes anos juntos foram, com certeza, a prova mais verdadeira de que a família é para sempre e que devemos cultivá-la. Em especial a minha mãe, Adelaide Hoffmann Alves, agradeço por todo amor e carinho, que mesmo com todas as dificuldades não mediu esforços em minha educação e no apoio incondicional nas minhas escolhas, sem o qual não chegaria até aqui. Ao meu pai, Ervino Alves e meu irmão, Marcos Alves, que acompanham minha trajetória do plano espiritual.

A todos os professores, em especial ao meu orientador Sérgio Murilo Petri, pela orientação segura, serena, bem como pela paciência, compreensão e por compartilhar seu conhecimento.

Aos meus colegas de curso, com os quais vivi momentos que ficarão para sempre, onde conquistei amizades verdadeiras.

A todos que de alguma forma tiveram envolvimento com minha trajetória acadêmica minhas saudações e agradecimentos.

“Se você quer ser bem sucedido, precisa ter dedicação total,
buscar seu último limite e dar o melhor de si.”

Ayrton Senna

RESUMO

ALVES, Nardéli. **Planejamento Tributário: Benefícios Fiscais no Recolhimento de ICMS na Importação.** Trabalho e Conclusão de Curso (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011.

O presente trabalho aborda os benefícios que um correto planejamento tributário pode trazer para uma organização. O planejamento tributário é a atividade que cada vez mais os contribuintes buscam para, de forma preventiva, projetar os atos e fatos administrativos com a finalidade de conhecer os ônus tributários, com vistas à redução da carga tributária de forma lícita. Sendo assim, o objetivo deste trabalho é avaliar a aplicabilidade de regimes especiais oferecidos pelos Estados de Santa Catarina e Tocantins, como forma de tributação mais econômica, dentro da legalidade. Para alcançar os objetivos deste trabalho, foi realizado inicialmente um estudo da legislação tributária, buscando o tratamento tributário diferenciado que atendesse a situação desejada. O estudo de caso caracterizou-se por uma pesquisa descritiva, com abordagem predominantemente quantitativa. Por meio da demonstração dos cálculos de apuração e recolhimento de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS chegou-se a conclusão do tratamento tributário mais benéfico para a empresa analisada. O estudo justificase por apontar a alternativa onde a organização em questão terá uma contribuição de ICMS menos onerosa, contribuindo para que a mesma trabalhe com preços mais competitivos e tenha um lucro maior nas suas operações sem onerar o preço de seus produtos. Como principal resultado apontado pelo estudo pode-se mencionar a redução do recolhimento do ICMS utilizando-se do regime tributário diferenciado oferecido pelo Estado de Santa Catarina, o DIAT, que aplicado corretamente fez com que a empresa tivesse um crédito de ICMS quase três vezes maior ao crédito gerado utilizando o TARE.

Palavras-chaves: Benefícios Fiscais, DIAT, TARE, Planejamento Tributário.

LISTA DE TABELAS

TABELA 01: APURAÇÃO ICMS CONTA E ORDEM - DIAT	47
TABELA 02: APURAÇÃO ICMS ENCOMENDA - DIAT	47
TABELA 03: APURAÇÃO ICMS CONTA E ORDEM - TARE.....	48
TABELA 04: APURAÇÃO ICMS ENCOMENDA - TARE.....	49
TABELA 05: COMPARATIVO DE CRÉDITOS ENTRE DIAT E TARE	51

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART – Artigo

CCICMS – Cadastro de Contribuinte de Imposto sobre Circulação de Mercadorias

CF – Constituição Federal

CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CTN – Código Tributário Nacional

DARE – Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais

DI – Declaração de Importação

DIAT – Diretoria de Administração Tributária

DIME – Declaração do ICMS e Movimento Econômico

GLME – Guia de Liberação de Mercadoria Estrangeira

ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação II – Imposto de Importação

IN – Instrução Normativa

IPI – Imposto sobre Produto Industrializado

IRPJ – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

ISS – Imposto Sobre Serviço

LC – Lei Complementar

MERCOSUL – Mercado Comum do Sul

PIB – Produto Interno Bruto

PIS – Programa de Integração Social

REI – Registro de Exportações e Importações

RICMS SC – Regulamento do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação de Santa Catarina

SISCOMEX – Secretaria de Comércio Exterior

SRFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil

TARE – Termo de Acordo de Regime Especial

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
1.1	TEMA E PROBLEMA	12
1.2	OBJETIVO GERAL	13
1.2.1	Objetivo Específico.....	13
1.3	JUSTIFICATIVA	13
1.4	METODOLOGIA DE PESQUISA	14
1.5	LIMITAÇÃO DA PESQUISA	15
1.6	ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	16
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	17
2.1	SURGIMENTO DA TRIBUTAÇÃO	17
2.2	TRIBUTAÇÃO NO BRASIL	18
2.3	CARGA TRIBUTÁRIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	20
2.4	SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	22
2.5	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	24
2.5.1	Evasão e elisão fiscal	26
2.5.2	Benefícios fiscais	30
2.6	IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS INTERESTADUAIS, INTERMUNICIPAIS E DE COMUNICAÇÃO – ICMS.....	31
2.7	A IMPORTÂNCIA DO COMÉRCIO INTERNACIONAL	33
2.8	IMPORTAÇÃO	35
2.8.1	Importação por conta e ordem de terceiros.....	38
2.8.2	Importação por encomenda.....	39

2.9 TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO DE SANTA CATARINA.....	40
2.9.1 Das principais obrigações na concessão do DIAT.....	41
2.9.2 Considerações gerais – DIAT.....	41
2.9.3 Do Cálculo.....	42
2.10 TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO DE TOCANTINS...	42
2.10.1 Do Cálculo.....	44
3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	45
3.1 APLICAÇÃO DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO..	46
3.1.1 Aplicação do regime especial DIAT.....	46
3.1.2 Aplicação do regime especial TARE.....	48
3.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS	50
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	52
4.1 GENERALIDADES	53
4.2 QUANTO AO ALCANCE DOS OBJETIVOS.....	53
4.3 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	54
4.4 RECOMENDAÇÕES PARA FUTURAS PESQUISAS	54
5 REFERÊNCIAS	55

1 INTRODUÇÃO

Diante da carga tributária existente em nosso país, sendo considerada uma das mais altas do mundo, e as transformações no mercado econômico, alta competitividade, o crescimento alto da economia e, ao mesmo tempo, um aumento na concorrência, devido às inúmeras empresas estrangeiras que tem se instalado em nosso território, as empresas buscam cada vez mais, através do planejamento tributário obter um resultado econômico maior e melhor.

O planejamento tributário consiste em um conjunto de sistemas legais que visam à obtenção da diminuição no pagamento de tributos, objetivando diminuir o valor pago de tributos, e desta maneira, aumentar o lucro da empresa. Assim, coloca-se perante a empresa uma busca contínua por novas estratégias de otimização da atividade empresarial, nas quais se inclui a racionalização dos gastos tributários. Deve-se buscar, dentro da segurança jurídica, agir de acordo com a legislação, aplicar sempre que possível instrumento para reduzir gastos tributários.

É oportuno lembrar que em muitas oportunidades as legislações tributárias autorizam a utilização de formas e mecanismos legalmente aceitáveis para a otimização dos gastos tributários. Em determinadas situações é a própria vontade dirigida da lei que indica um caminho tributário menos oneroso.

Planejar, atualmente, tornou-se uma questão de sobrevivência para as empresas. Neste sentido, faz-se necessário promover a discussão sobre o direito de a empresa planejar seus gastos tributários considerando as alternativas menos onerosas permitidas por lei.

Aos profissionais contábeis cabe contribuir com sua participação na geração de informações que possam dar suporte aos administradores nas tomadas de decisões, na continuidade empresarial, pois conhecendo a legislação tributária, o cenário fiscal e a natureza do negócio, devem-se promover ações que permitam licitamente reduzir ou até eliminar tributos, e dessa forma proteger o descaixe das empresas.

A elisão fiscal é um meio lícito podendo ser aproveitado brechas da legislação para tornar a carga tributária menos onerosa. Deve-se, porém, não confundir com a evasão fiscal que é um ato ilegal, como, por exemplo, a sonegação.

Por meio de uma aplicabilidade correta do planejamento tributário, pode-se evitar a incidência de tributos, reduzir o montante de tributos a recolher, ou ainda, retardar o pagamento do tributo, com medidas para postergar o pagamento sem a ocorrência de multa.

O presente estudo relata os conceitos do sistema de tributação do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, das organizações estabelecidas no Estado de Santa Catarina e Tocantins, objetivando avaliar a incidência de tal imposto nas importações efetuadas pela empresa analisada, a fim de minimizar a incidência deste imposto buscando assim melhores resultados econômicos. Para o embasamento teórico, buscou-se analisar a importância de um bom planejamento tributário, enfatizando a sua importância econômica dentro do resultado da empresa. Ainda, demonstrou-se o tratamento tributário diferenciado – Diretoria de Administração Tributária (DIAT), que consiste no diferimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) na importação de mercadorias para comercialização e aplicação do crédito presumido nas saídas de mercadorias importadas do exterior do país, para comercialização, promovidas pelo importador ao qual tenha sido concedido regime especial previsto no Anexo 3, Art. 10, do RICMS SC e também o Termo de Acordo de Regime Especial – TARE, que é concedido pelo Estado de Tocantins, em observância às disposições dos Arts. 39 e 40, da Lei 1.287, de dezembro de 2001.

A empresa beneficiada pelo DIAT fica autorizada a importar mercadorias para comercialização, com diferimento para a etapa seguinte do ICMS devido por ocasião do desembaraço aduaneiro, nos termos do artigo 10, inciso III, do Anexo 3. Nas operações subsequentes, realizadas em território catarinense fica concedida a redução de 29,411% e 52% na base de cálculo do ICMS, para os produtos sujeitos as alíquotas de 17% e 25%, respectivamente.

As empresas beneficiadas pelo TARE tem a redução da base de cálculo nas importações para revenda e nas saídas de mercadorias. Aplica-se o crédito presumido nas vendas internas e interestaduais de mercadorias e o diferimento de ICMS quando do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior. Em substituição ao sistema normal de tributação, quando da importação de mercadorias tributadas para revenda, no momento do desembaraço aduaneiro reduzirá a base de cálculo do ICMS para 11,76% e para 8%, quando as alíquotas internas dos produtos forem, respectivamente 17% e 25%.

Neste sentido, buscou-se obter um resultado real econômico para a empresa analisada, sem preocupações posteriores com o fisco, tendo em vista que o DIAT é regulamentado e previsto na legislação estadual, e disponível a todos os contribuintes de ICMS que atendem aos requisitos estabelecidos

1.1 TEMA E PROBLEMA

Na medida em que a carga tributária vem aumentando no país os empresários e profissionais da área contábil buscam a redução, através de meios legais do pagamento de tributos. A realização desta redução é feita através de estudos da legislação e de um planejamento tributário, também conhecido como elisão fiscal.

O planejamento tributário tem por objetivo a redução ou economia no pagamento de tributos. O pagamento dos tributos representa uma importante parcela dos custos da empresa, talvez a maior delas. Existem algumas finalidades básicas no planejamento tributário:

- Evitar a incidência do fato gerador;
- Reduzir o montante do tributo, sua alíquota ou reduzir a base de cálculo do tributo;
- Retardar o pagamento do tributo, sem a ocorrência de multa.

Como problema de pesquisa, tem-se: **Quais os benefícios fiscais do ICMS que empresas de comércio exterior se utilizam para melhorar a comercialização de seus produtos por meio dos pontos de entrada de mercadoria do exterior em Santa Catarina e Tocantins?**

Para realizar um planejamento tributário eficiente é necessário analisar constantemente a legislação tributária, a possibilidade de compensação de tributos, o melhor enquadramento tributário, o perfil dos clientes. É comum em grandes empresas existir um comitê para planejar e analisar a carga tributária e assim elaborarem meios legais de reduzir a contribuição.

Vale lembrar que um planejamento tributário indevidamente elaborado pode resultar na evasão fiscal, que também reduz a carga tributária, mas de forma ilegal e é classificada como crime de sonegação fiscal. A distinção entre elisão fiscal e evasão fiscal consiste no fato que, na evasão fiscal ocorre a ocultação e o disfarce, onde o contribuinte evita que o governo tome conhecimento da ocorrência do fato gerador. Na elisão, ao contrário, o contribuinte busca amparo legal para que o fato gerador da tributação ocorra.

O planejamento tributário pode ser resultado de benefícios fiscais oferecidos pelo governo com o objetivo de melhorar a economia do Estado, buscando a instalação de empresas e geração de emprego renda.

1.2 OBJETIVO GERAL

O objetivo deste trabalho é propor um estudo sobre a tributação do ICMS em uma trading, estabelecida no Estado de Santa Catarina, tendo ainda uma filial no Estado Tocantins, indicando possíveis mudanças para a redução da contribuição do tributo mencionado.

1.2.1 Objetivo Específico

Em termos específicos, este trabalho pretende:

- Identificar uma possível redução no pagamento de ICMS;
- Identificar os requisitos para que junto ao governo do Estado ser beneficiado com um tratamento tributário diferenciado;
- Melhorar o desempenho da organização, diminuindo o pagamento de tributos (ICMS);

1.3 JUSTIFICATIVA

Cada vez mais os empresários e contadores demonstram preocupação com a tributação incidente nas operações, sempre visando uma redução dos valores a serem pagos e aumentando a rentabilidade das empresas.

O planejamento tributário vem sendo cada vez mais utilizado para identificar os meios legais de reduzir o valor pago em tributos. Existem lacunas na legislação que podem e devem ser exploradas pelo contribuinte, a fim de alcançar seu objetivo, redução da carga tributária. No entanto, o planejamento tributário não se resume só a isso. Ele tem como foco também casos em que a legislação prevê a possibilidade de escolha entre regimes de tributação que podem levar a uma carga tributária menor.

A elisão fiscal envolve escolhas entre as melhores alternativas apresentadas em nossa legislação que visam reduzir, eliminar ou postergar o ônus tributário. Assim, fica claro que a elisão fiscal ou planejamento tributário que se tem em mente por parte do contribuinte não é a

lesão aos cofres públicos, mas mesmo recolhendo os tributos, isto não lhe traga prejuízos ou que faça o preço do seu produto tornar-se incompatível no mercado.

Nesse sentido, a presente pesquisa visa analisar os benefícios fiscais que empresas de comércio exterior podem utilizar e a melhor forma de comercializarem seus produtos se utilizando dos pontos de entrada de mercadoria do exterior.

1.4 METODOLOGIA DE PESQUISA

A postura metodológica adotada na realização da pesquisa, como forma de garantir a confiabilidade das informações apresentadas, para estruturação de um estudo de caso cujo objetivo é evidenciar as vantagens ou desvantagens dos incentivos fiscais oferecidos pelo governo de Estados brasileiros.

O método engloba definições do curso de ação a ser tomado no decorrer do processo de investigação, e deve responder a diversas indagações, tais como aquelas abordadas por Lakatos e Marconi (2001, p. 105) ao afirmar que “a metodologia de pesquisa é a que abrange um maior número de itens, pois responde, a um só tempo, às questões: como? com quê? onde? quando? e com quanto?”.

O presente trabalho é um estudo de caso descritivo, comparativo, envolvendo uma trading que é dedicada a importação de bens para comercialização.

Pesquisa significa coletar informações através de procedimentos racionais e sistemáticos para solucionar determinado problema. Para Gil (1995, p. 43), pesquisa é “um processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos.”

Quanto à natureza, a pesquisa é aplicada, pois o objetivo é gerar conhecimentos para aplicação prática. Quanto à forma de pesquisa, é quantitativa, pois são utilizados métodos e técnicas estatísticas. Para Raupp e Beuren (2004, p. 93), “tem a intenção de garantir a precisão dos resultados, evitando distorções de análise e interpretação, é normalmente utilizada em estudos descritivos”.

Segundo Mezzaroba e Monteiro (2003, p. 120) no estudo de caso o objeto sofre um recorte metodológico, de maneira que o pesquisador analise-o de forma profunda e exaustiva,

o que equivale a dizer que deverá examinar seu objeto sempre levando em consideração os fatores que influenciam direta ou indiretamente sua natureza e desenvolvimento. O que se analisa e discute é a situação empiricamente verificável, e não o tema geral, seu conceito ou categoria.

No presente trabalho realizou-se um estudo de caso adotando o método dedutivo, posto que, apresentada a revisão da literatura acerca do sistema tributário brasileiro e da tributação incidente na atividade das empresas estudadas, delimitado o tema e os objetivos, procedeu-se, então, à aplicação destas informações ao caso concreto (MEZZAROBBA e MONTEIRO, 2003, p. 120-122).

Para que a pesquisa pudesse ser completa, foi feito um estudo de caso com base em dados reais. O estudo de caso deste trabalho foi realizado em uma empresa importadora de produtos estrangeiros, situada em Florianópolis, com base no seu faturamento de 2008, 2009 e 2010, e uma análise projetando a empresa estabelecida na cidade de Tocantins, buscando identificar a melhor situação e a forma mais econômica de tributação que a empresa possa adotar, abordando ainda os aspectos portuários e rodoviários em cada uma das localizações.

A revisão de literatura, que oferece suporte e fundamentação teórica ao estudo, foi efetuada com o auxílio da legislação, de livros e artigos.

1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Os estudos abordados nesta pesquisa delimitam-se a comparação de dois tipos de benefícios fiscais, sendo um deles o DIAT, concedido pelo governo do Estado de Santa Catarina e o TARE, concedido pelo governo do Estado do Tocantins, demonstrando qual deles é o mais benéfico a ser utilizado no faturamento dos anos de 2008, 2009 e 2010, reduzindo o recolhimento de ICMS. A pesquisa abrange apenas o ICMS, não contemplando os demais tributos que incidem na importação.

A análise foi feita sobre as importações feitas por meio das modalidades Conta e Ordem de Terceiros e Encomenda. Os adquirentes estão situados nos Estados de Tocantins e Santa Catarina, onde a empresa possui filial, e ainda realizando vendas interestaduais para o Estado de São Paulo.

A pesquisa ainda sofre algumas restrições quanto às constantes alterações do Regulamento do ICMS vigente, não tendo assim uma eficácia ao longo dos anos.

1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Com o principal objetivo de clareza e coesão das informações apresentadas na pesquisa, busca-se apresentar os assuntos de forma a dividir em quatro grupos de informações.

No primeiro capítulo aborda-se a introdução do trabalho com o tema, problema, objetivo geral e específico, a justificativa e metodologia de pesquisa.

Em seguida, apresenta-se a fundamentação teórica, abordando as modalidades de importação analisadas nesta pesquisa.

O terceiro capítulo contempla o estudo de caso, onde se analisou a diferença entre o recolhimento de ICMS utilizando-se de diferentes tipos de benefícios fiscais.

Por fim, no quarto capítulo apresenta-se o resultado da pesquisa, com conclusões e recomendações.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo são abordados tópicos relativos ao planejamento tributário e a tributação vigente. São apontados os principais pontos a serem trabalhados pelas organizações com o objetivo de reduzir o pagamento de tributos e aumento da competitividade no mercado e atuando dentro da legalidade fiscal.

2.1 SURGIMENTO DA TRIBUTAÇÃO

Não se pode precisar o momento exato do surgimento da tributação na história. De forma geral os impostos acompanham o desenvolvimento da sociedade humana organizada, o que demonstra a presença da tributação desde as civilizações mais remotas. Conforme citado em Madeira (2006, p. 31), “há mais de três mil anos, precisamente na segunda dinastia do antigo Egito, adotava-se um recenseamento a cada dois anos, com o intuito de ser feito um levantamento da riqueza do povo para se fazer a cobrança tributária.”

O homem reuniu-se em grupos e as relações sociais se tornam mais complexas, e parcela da produção econômica foi destinada pela sociedade ao poder central a fim de que este satisfizesse suas necessidades coletivas.

As primeiras imposições tributárias, entretanto, possuíam o estigma da arbitrariedade e da injustiça. Assim são aplicados impostos aos próprios súditos utilizando-se de inúmeras desculpas e muitas vezes da força. Fontes escritas remontam a evolução da tributação no mundo, bem como da insatisfação dos contribuintes em pagá-los. Somente após a Revolução Francesa e o advento do Estado moderno, é que se lançaram as bases do Estado Democrático de Direito e a arrecadação passou a ter uma significação próxima à atual. Por isso, mesmo antes do surgimento do Estado na sua concepção moderna, a tributação já era fundamental às sociedades organizadas.

Segundo Madeira (2006, p. 34) “Desde os primórdios da história, o Soberano exigia o pagamento de tributos de seus súditos, para que pudesse manter seu reinado, sua realeza, seu exército, sua soberania.”

Ainda segundo Madeira (2006, p. 31):

Uma vez que a população se tornava mais densa, sua expansão passava a exigir, em termos de organização administrativa, uma técnica cada vez mais apurada. No entanto, o atendimento dessa exigência não se cumpriria sem a aplicação de recursos

levantados junto aos próprios componentes do grupo social ou de grupos subjugados.

Assim, no mundo contemporâneo, é unânime a idéia de que a vida em sociedade demanda a arrecadação de tributos em prol da própria sociedade, sendo essa a função genuína da tributação: a promoção do bem comum.

Os cidadãos detestam ter de pagar impostos e usam de diversas formas para evitar pagá-los, seja legal ou ilegalmente. A diminuição da resistência do pagamento é algo recente, que vem acompanhada de formas mais eficientes de fiscalização aplicadas pelo governo, afinal os governos tem dificuldade em convencer os cidadãos a pagar os impostos que melhor convêm ao país. Sendo assim, onde a força da lei não se faz suficiente para realizar a arrecadação o governo deve lançar mão de formas disfarçadas de arrecadação, onde temos os impostos indiretos.

2.2 TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

Ao iniciar a colonização brasileira, o objetivo maior da Coroa Portuguesa não era assegurar o domínio da “Terra de Santa Cruz”, mas sim buscar novas fontes de receitas que permitissem ao Estado Português reduzirem o seu crescente endividamento.

Como a exploração direta não era o mecanismo mais viável, decidiu a Coroa Portuguesa à concessão do direito de exploração mediante a cobrança de parte dos lucros obtidos.

Se hoje as autoridades tributantes não têm noção clara dos fatos econômicos para justamente tributá-los, imagine como era nos anos mil e quinhentos.

O Direito Tributário como entendido hoje é de recente formatação, própria do estado moderno com suas normas delimitadoras da ação estatal e que regulam as relações entre poder público e contribuinte.

Para Denari (2000, p. 33) “Por ocasião do descobrimento, as fontes de rendimento eram selecionadas no exclusivo arbítrio do Provedor-mor – Cavaleiro Fidalgo nomeado pelo Monarca – e dos seus agentes, designados Oficiais da Fazenda.”

Na Constituição Federal de 1988, a atual estrutura tributária está assim definida: Art. 18 “a organização político-administrativa da república Federativa do Brasil compreende a

União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios, todos autônomos, nos termos desta constituição.”

Ao conceder autonomia aos entes da Federação, preocuparam-se os legisladores em delimitar esse poder de instituir tributos, definindo as competências da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Essa delimitação foi instituída visando resguardar os contribuintes de uma sobrecarga tributária, da bi-tributação, ou seja, um mesmo fato praticado ser base de mais de um tributo.

De acordo com Castro (2006), “o legislador tributário brasileiro, particularmente nos últimos dez anos, adotou uma série de institutos típicos do processo de globalização tributária voltados para a harmonização fiscal internacional.”

Constata-se que o segmento mais onerado pela tributação no Brasil é o consumidor. Em outras palavras, da sociedade como um todo, as classes médias e populares e os trabalhadores arcam com a maior parte do ônus fiscal. Além disto, a excessiva tributação sobre o consumo implica em significativa oneração do produto, redução de demanda, restrição a produção, redução da oferta de empregos e prejuízo ao crescimento econômico.

Cada ente federado institui os tributos que serão cobrados dos contribuintes. Assim sendo, cada qual possui um Código Tributário próprio, mas ele deve atender ao disposto no título VI, artigos 145 a 162 da Constituição Brasileira, pois ela é a Lei maior.

Como conceitua Denari (2000, p. 32) “O sistema tributário brasileiro haure seus fundamentos nos postulados básicos de nossa Constituição. Por isso, vivemos sob a égide de um sistema constitucional tributário.”

O não atendimento ao que determina a Constituição torna nula a obrigação, haja vista que o sistema tributário brasileiro é rígido, ou seja, para Denari (2000, p. 33):

Sistema tributário rígido é aquele que não permite ao legislador ordinário nenhuma margem de discricção ou liberdade de tributar. Só podem ser instituídos os tributos discriminados e autorizados pelo texto constitucional. Ao revés, flexível o sistema tributário que permite ampla margem de discricionariiedade e absoluta liberdade de tributar. Neste sistema, o legislador ordinário pode instituir e cobrar tributos extravasando limites de competência tributária ou despachando campos de incidência.

A constituição é a lei máxima e qualquer outro dispositivo que vá de contra sua determinação torna-se nulo.

Segundo Rosa (2002), “A história brasileira encontra-se repleta de relatos de tributação extorsiva, encontrando seu momento mais notório nos fatos que culminaram na Inconfidência Mineira.”

O Brasil vive um círculo vicioso, sonega-se porque se tributa demais, tributa-se demais porque o governo sabe que haverá sonegação. O governo vem desenvolvendo mecanismos de controle e fiscalização extremamente eficientes, o que tem possibilitado os sucessivos e constantes recordes de arrecadação e banindo a sonegação.

A legislação tributária brasileira tem se adaptado gradativamente ao fenômeno da globalização, assim como a administração tributária tem buscado adequar seus procedimentos. Como exemplos podem ser citados várias alterações realizadas no âmbito do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), de modo a adequá-lo à nova realidade econômica.

Apesar de todo o empenho e esforço envidado nos últimos anos para adequar o sistema tributário brasileiro aos condicionamentos externos, nota-se que ainda resta muito a ser feito. Remanescem várias críticas ao sistema tributário brasileiro e a opinião que permanece na mídia é a de que a verdadeira reforma tributária necessita ser feita.

A carga tributária é um tema constante na agenda política brasileira. Parece ser consenso entre governo e do setor privado que o sistema tributário necessita de mudanças. Porém, apesar do consenso é apenas sobre a necessidade de alterações, não se chegou a um modelo a ser adotado, ao prazo de transição para a implementação do novo sistema, à partilha vertical e horizontal de receitas, à autonomia dos governos estaduais e municipais, ao nível da carga tributária, ao alcance da justiça fiscal, etc.

2.3 CARGA TRIBUTÁRIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A carga tributária, como relação entre tributos e produto interno bruto (PIB), vem sofrendo um constante processo de crescimento, mas foi principalmente a partir da Constituição de 1988 que ela disparou.

É antiga a reivindicação dos contribuintes por uma carga tributária mais amena, mas com o passar dos anos o que tem ocorrido é que a cada nova alteração na legislação tributária é elevado o seu índice. Amaral (2002, p. 17) comenta o fato ao afirmar que:

No Brasil, aumenta-se sem qualquer medida a carga tributária que se apresenta

injusta, inadequada, complexa e arbitrária. Isto tudo reflete em uma modelagem legal ultrapassada de formalismo estremado e desconectada da realidade que pretende regular, e da qual busca extrair substância econômica para fins de imposição tributária.

É evidente e indiscutível que no Brasil a tributação é realmente muito alta equivalente a de países desenvolvidos, que não se justifica apenas pela eficiência dos órgãos responsáveis pela arrecadação. Esta pressão tributária elevada para os padrões do país conduz a uma situação paradoxal, pois faltam recursos para investimentos na infraestrutura econômica e social.

Secco e Lima (2003) asseguram que a carga tributária no Brasil é alta, sendo nos mesmos parâmetros dos países desenvolvidos como Japão, Canadá, Espanha, Alemanha e que (p. 36) “ a história não registra um só caso de país que tenha crescido num ambiente de tributos elevados”, “que todos os países elevaram a carga tributária depois de estarem ricos”. (VÁLQUES, apud SECCO E LIMA, 2003, P. 36). Ainda conforme os mesmos autores (2003, p. 40) “nos anos que precederam a era F.H.C. (Fernando Henrique Cardoso) a carga tributária girava em torno de 26% do PIB. No fim do ano passado, chegou a 36%. Agora estima-se que vá beirar os 40%. É um peso muito grande para um país que precisa crescer e gerar emprego.”

Souza e Bergamasco (2003, p. 18) alertam que “hoje cada brasileiro trabalha quatro meses por ano para pagar impostos e outros quatro para adquirir serviços teoricamente cobertos pelos tributos, como saúde, segurança, educação e transporte.

Segundo Amaral (2002, p. 20):

- os brasileiros pagam 3 vezes mais imposto de renda que os norte americanos. Um casal com um filho e renda mensal de 10 mil reais por mês (5 mil dólares) dá ao fisco brasileiro cerca de 20% de seus rendimentos. Nos Estados Unidos, 11%.
- quando enche um tanque de gasolina de seu carro, o brasileiro paga quase 50% de tributos. O carro popular leva 48% de seu preço para o governo, que é o mesmo percentual de tributos pago sobre o uso do telefone. Se fumar, além de estragar o pulmão, o brasileiro paga 87% de impostos; ou seja, quase o cigarro inteiro é do fisco. Quando trabalha, cerca de 3 horas de cada 8 vão para os tributos; ou seja, cerca de 4 meses por ano.

Existe um momento do qual deriva a obrigação tributária, ou seja, “as bases clássicas são identificadas a partir de três momentos ou situações que refletem riqueza: quando a mesma é adquirida, quando é immobilizada ou poupada, ou quando é consumida”. (AMARAL, 2002, p. 24) é “o mesmo indivíduo que está sendo tributado quando adquire, quando poupa ou quando consome riqueza”, o que por onerá-lo em demasia.

Realmente os impostos levam uma boa parcela dos recursos auferidos pelos brasileiros, quer seja pela pessoa física ou jurídica. Assim sendo, há limitação da capacidade de investimento ou consumo destes, atravancando o crescimento econômico.

2.4 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Na Constituição Federal de 1988, que é a lei maior do Brasil, a atual estrutura tributária está assim definida: Art. 18 “a organização político-administrativa da república Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios, todos autônomos, nos termos desta constituição.”

O Sistema Tributário é entendido como sendo o complexo orgânico formado pelos tributos instituídos em um país ou região autônoma e os princípios e normas que os regem. Por consequência, podemos concluir que o Sistema Tributário Brasileiro é composto dos tributos instituídos no Brasil, dos princípios e normas que regulam tais tributos.

No Brasil adota-se o princípio da estruturalidade orgânica do tributo, pelo qual a espécie tributária é determinada pelo seu fato gerador, com base na doutrina mais aceita, pode-se afirmar as espécies tributárias que compõem o sistema tributário brasileiro, cinco: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

IMPOSTO - É o tributo que tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte (Art. 16 do CTN). Em outras palavras, imposto é o tributo que não está vinculado a uma contraprestação direta a quem o está pagando. As receitas de impostos não são destinadas a custear obras ou serviços em prol de quem os paga, mas sim para serem utilizadas para custear as despesas gerais do estado, visando promover o bem comum.

TAXA - É o tributo que pode ser cobrado pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, que tem como fato gerador, o exercício do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição (Art. 77 do CTN).

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA - É o tributo cobrado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, com o objetivo de fazer face ao custo de obra pública 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 (Art. 81 do CTN).

CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS - Estão previstas nos artigos 149 e 149-A da Constituição Federal, são tributos cobrados para custeio de atividades paraestatais e podem ser: sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias econômicas ou profissionais.

EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO - É o tributo que somente pode se instituído pela União, através de lei complementar, nos casos de: - Calamidade pública ou guerra externa ou sua iminência, que exijam recursos extraordinários, isto é, além dos previsto no orçamento fiscal da União. - Investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

IMPOSTOS DA COMPETÊNCIA DA UNIÃO: Imposto sobre a Importação de produtos estrangeiros; Imposto sobre a Exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados; Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural; Imposto sobre Produtos Industrializados; Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza; Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro e Relativas a Títulos e Valores Mobiliários; Imposto sobre Grandes Fortunas.

IMPOSTOS DA COMPETÊNCIA DOS ESTADOS E DISTRITO FEDERAL: Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos; Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação; Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

IMPOSTOS DA COMPETÊNCIA DOS MUNICÍPIOS: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana; Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de Bens Imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como a cessão de direitos a sua aquisição; Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Como conceitua Denari (2000, p. 32) “O sistema tributário brasileiro haure seus fundamentos nos postulados básicos de nossa Constituição. Por isso, vivemos sob a égide de um sistema constitucional tributário.”

O não atendimento ao que determina a Constituição torna nula a obrigação, haja vista que o sistema tributário brasileiro é rígido, ou seja, para Denari (2000, p. 33):

Sistema tributário rígido é aquele que não permite ao legislador ordinário nenhuma margem de discricção ou liberdade de tributar. Só podem ser instituídos os tributos discriminados e autorizados pelo texto constitucional.

Ao revés, flexível o sistema tributário que permite ampla margem de discricionariedade e absoluta liberdade de tributar. Neste sistema, o legislador ordinário pode instituir e cobrar tributos extravasando limites de competência tributária ou despachando campos de incidência.

A constituição federal não cria os tributos, isto fica a cargo da União, Estados, Municípios e Distrito Federal de criar tributos. A constituição apenas outorga a estes por meio de lei a criação, modificação ou extinção de tributos. Por ser um sistema constitucional, qualquer alteração no sistema exige alterações de leis ordinárias, e ainda está sujeito a princípios constitucionais, conforme Art. 2º do Código Tributário Nacional (CTN):

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.

Até a década de 1930, a estrutura tributária brasileira era a mesma do Império, a economia era agrícola e aberta, aonde a principal fonte de receitas públicas o imposto de importação, chegando a corresponder a quase metade da receita total do governo, conforme mencionado pelo IPEA:

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.

Durante a elaboração da Constituição de 1937 pouca coisa foi alterada. Já na reforma de 1988 os Estados e Municípios passaram a ter mais autonomia na forma de tributação, o que resultou em diversas alterações. Foi atribuída aos Estados a competência de fixar as alíquotas ao ICMS e a União ficou vedada de conceder isenções de impostos estaduais e municipais.

2.5 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O Planejamento Tributário no Brasil é legal dentro do processo de elisão fiscal, que significa administrar/gerir/planejar as operações fiscais de uma organização no sentido de se pagar o mínimo de tributos possíveis dentro da legalidade. Difere-se da fraude, simulação e

evasão fiscal, que é justamente o contrário, ou seja, fazer com que uma organização fraudule ou simule operações fiscais no sentido de se evitar o pagamento dos tributos exigidos em Lei. Encontram-se na mídia diversas manifestações (principalmente por parte dos órgãos fiscais do governo) de que o Planejamento Tributário é ilícito, mas no Brasil muitas organizações pagam tributos incorretamente por falta de uma correta orientação técnica.

Cabe a contabilistas e demais profissionais realizarem o Planejamento Tributário, conforme determina a Resolução CFC n.º 560/83, Art.º 5, item 10, *in verbis*:

Art. 5º Consideram-se atividades compartilhadas aquelas cujo exercício é prerrogativa também de outras profissões, entre as quais:

10) Planejamento Tributário

Economistas realizam o Planejamento Tributário através do Planejamento Financeiro de uma organização, ou seja, na busca da otimização dos recursos financeiros disponíveis, conforme determina Decreto n.º 31.794/52, Capítulo III, Art.º 3, *in verbis*:

Art. 3º A atividade profissional privativa do economista exercita-se, liberalmente ou não, por estudos, pesquisas, análises, relatórios, pareceres, perícias, arbitragens, laudos, esquemas ou certificados sobre os assuntos compreendidos no seu campo profissional, inclusive por meio de planejamento, implantação, orientação, supervisão ou assistência dos trabalhos relativos às atividades econômicas ou financeiras, em empreendimentos públicos, privados ou mistos, ou por quaisquer outros meios que objetivem técnica ou cientificamente, o aumento ou a conservação do rendimento econômico.

É fundamental conhecer o tributo utilizado. Esta compreensão passa pelo planejamento tributário, ferramenta necessário para administrar com o menor custo fiscal possível e dentro da licitude que nosso ordenamento jurídico permite (SHANGAKI, 2003).

Segundo Shangaki (2003, p. 24) “o planejamento tributário é, portanto a escolha de alternativas de ações ou omissões lícitas, portanto não (dis) simuladas e sempre anteriores à ocorrência dos fatos geradores dos tributos, que objetivem direta ou indiretamente a redução desses ônus, diante de um ato administrativo ou fato econômico”.

Ainda, as oportunidades de um planejamento tributário devem ser avaliadas constantemente devido a dinâmica da legislação tributária brasileira. O Planejamento Tributário, quando realizado dentro das formas lícitas, é uma atividade organizacional muito

importante. A adequada aplicação e interpretação não-econômica dos fatos, para afastar a insegurança e contingência das operações, também são relevantes. A única limitação ao contribuinte é a simulação, tal como prevista no Artigo 102 do Código Civil.

A pequena distância entre os entendimentos sobre Planejamento Tributário e evasão fiscal eleva a responsabilidade do profissional que o conduz, devendo analisar com cautela e responsabilidade as práticas econômicas e fiscais, limitadas pelos conceitos de fraude, simulação ou evasões fiscais.

O principal e mais importante objetivo de um bom planejamento tributário é a economia ou a diminuição por meios legais da quantidade de dinheiro entregue ao governo sob a forma de pagamento de impostos. Os tributos representam a maior parcela de custos de uma empresa.

De acordo com a Lei 6.404/76, é de obrigatoriedade do administrador elaborar um bom planejamento tributário:

Art. 153: O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

Portanto, o planejamento tributário tornou-se obrigatório e não uma faculdade o administrador. Por isso, no Brasil vem ocorrendo muitos estudos tributários para a redução da carga tributária das instituições. Sendo assim, o planejamento tributário visa à prevenção de corretas reservas futuras e a decisão quanto à constituição ou não de provisão tributária correspondente.

2.5.1 Evasão e elisão fiscal

No papel de contribuintes temos duas formas de diminuir os encargos tributários, é ela a forma legal, chamada de elisão fiscal, proveniente de um planejamento tributário, e a evasão fiscal, que é a forma ilegal, denominada de sonegação fiscal.

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 a atividade preventiva que estuda os atos e negócios jurídicos que as empresas pretendem realizar, resguardando seus direitos de contribuinte e protegendo seu patrimônio, reduzindo o pagamento efetivo de impostos sem infringir a lei. A busca constante por profissionais qualificados para realizar o planejamento tributário e tomada de decisão estratégica é constante, afinal o maior objetivo das empresas é reduzir seus custos e evitar perdas desnecessárias.

Segundo Latorraca, 2000:

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.

Entende-se que o planejamento tributário é o estudo das alternativas lícitas de determinada operação, antes de ocorrer o fato gerador, onde fica a cargo do contribuinte optar pela alternativa que lhe traga um menor ônus tributário. Sendo assim, torna-se a alternativa mais vantajosa econômica e financeiramente, sendo amparada pela lei. O planejamento tributário apresenta-se cada vez mais importante, pois é praticamente impossível reduzir a carga tributária sem um estudo prévio e fica cada vez mais difícil competir num mercado globalizado arcando com os tributos existentes no Brasil.

Deve-se pesquisar antes de cada operação, as conseqüências econômicas e jurídicas, pois depois de concretizada surge o fato gerador e seus efeitos. 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.* Portanto, é necessário estudar e identificar todas as alternativas cabíveis e aplicáveis ao caso estudado as lacunas previstas na lei, que possibilite realizar a operação onerando da menor forma possível sem contrariar a legislação.

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

De acordo com Borba, 2000, pg. 37:

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.

Com as constantes alterações na legislação tributária vigente, ela acaba se contradizendo abrindo lacunas dando as empresas alternativas de utilizá-las, tornando-se alternativas legais para reduzir a carga tributária. Para evitar riscos tributários é fundamental que as empresas tenham uma boa assessoria jurídica e contábil. Para Fabretti, 2007, pg. 138:

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 frequência, em muitos pontos, produzindo diversas alternativas e abrindo lacunas na lei.

A elisão fiscal pode ser caracterizada como uma obra de criatividade dos planejadores tributários, onde, se utilizando sempre de meios legais permitidos ou não proibidos em lei visando reduzir o pagamento dos tributos da empresa.

Para Amaral, 2002, pg. 49:

A elisão fiscal é um conjunto de procedimentos previstos em lei ou não vedados por ela que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.

De acordo com Amaral, 2002, pg. 49, a elisão fiscal é um direito do contribuinte, já que cabe ao contribuinte optar pela forma menos onerosa da contribuição fiscal. Devendo sempre observar que a prática não pode ser vedada ou deve ser prevista em lei, tornando a sua utilização um ato lícito.

Sendo assim, a elisão fiscal ao ser utilizada pelo contribuinte visa diminuir, evitar ou retardar o pagamento do tributo.

Já a evasão fiscal, contrário da elisão, é a prática que infringe a lei, sendo cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. A evasão fiscal é conhecida ainda como sonegação fiscal, que é a tentativa de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou retardar o conhecimento do governo da ocorrência do fato gerador.

A evasão ou fraude fiscal ocorrem por meio de atitude conscientemente de má-fé, com o intuito de pagar menos impostos. Nas palavras de Huck (1997, p. 30), “há uma ação, ou uma série de atos marcados pelos elementos de engano, má interpretação, simulação, artificialidade, ocultamento e desonestidade”.

Para Huck (1997, p. 30):

Evasão de tributos é terminologia oriunda da ciência das finanças, fato que explica sua contaminação com um significado econômico. A origem econômica da expressão é causa de certa incerteza que se nota todas as vezes em que pretendem os autores analisá-la a partir de suas conseqüências eminentemente jurídicas.

A obrigação tributária surge ocorrendo a hipótese de incidência e conseqüentemente o fato gerador do tributo, onde o contribuinte passa a ter uma obrigação para com o governo, gerando assim um direito para o Estado. A evasão é caracterizada quando o contribuinte deixa de transferir ou pagar total ou parcialmente ao Fisco o tributo que por ele é devido, através da prática de procedimentos ilícitos.

Conforme Marins (2001, p. 30):

A evasão tributária é a economia ilícita ou fraudulenta de tributos porque sua realização passa necessariamente pelo incumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes. A transgressão às regras tributárias caracteriza a evasão.

Desta forma, é correto afirmar que a evasão fiscal sempre será um comportamento ilegal do contribuinte, onde sua conduta dar-se-á de forma fraudulenta, visando trapacear, onde ele pode estar forjando algo irreal para se livrar de uma obrigação tributária. Atitudes estas que em nenhum momento são amparadas pela legislação.

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.

Para Huck, 1997, pg. 58:

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.

A principal diferença entre elisão e evasão fiscal está nos meios e procedimentos utilizados para a redução da carga tributária. A elisão se ampara nas lacunas da legislação para beneficiar os contribuintes, já a evasão fiscal baseia-se em meios ilícitos e fraudulentos, distorcendo o momento de ocorrência da obrigação para com o Estado.

2.5.2 Benefícios fiscais

Benefícios fiscais são incentivos oferecidos pelo governo, com intuito de proteger ou incentivar uma determinada região ou um determinado segmento da economia. Prado e Cavalcanti, 2000, contam sobre a história dos incentivos fiscais:

Remonta pelo menos nos anos de 1960 a utilização, pelos governos estaduais, de isenções, reduções e diferimentos tributários como recurso para alavancar a industrialização regional. Após um período de maior intensidade e evidência, na segunda metade dos anos de 1960, esse tipo de prática aparentemente perde ímpeto e desaparece dos debates e da mídia, retomando no início dos anos 1990, de forma inicialmente tímida, para depois explodir, a partir de 1993/94, numa grande polêmica nacional. Desde então, o tema vem assumindo importância crescente, ao lado das dimensões inusitadas e por vezes alarmantes, causadas pelos benefícios que, num frenético e desordenado processo de disputa, vem sendo concedidos pelos Estados às grandes empresas, para que se instalem em seus territórios.

A aplicação de incentivos fiscais pode ser encontrada com diversas denominações, onde o mais comum deles é benefícios fiscais.

Com o objetivo de incentivar a indústria nacional, o governo vem criando diversos benefícios fiscais para a importação de mercadorias, visando atrair empresas e conseqüentemente, aumentar a arrecadação tributária. As Secretarias Estaduais da Fazenda também vem criando benefícios fiscais desonerando o ICMS nas importações de mercadorias. Estados como Santa Catarina e Tocantins oferecem o benefício de crédito presumido de ICMS, proporcionando uma carga tributária bem inferior a alíquota praticada em outros Estados.

De acordo com Melo, 2007, pg. 140, os principais objetivos dos incentivos fiscais são:

- A – promover o desenvolvimento econômico regional, fomentando determinados setores;
- B – reduzir as desigualdades sociais, nacionais e regionais;
- C – aumentar o saldo da balança comercial;
- D – colocar produtos de fabricação nacional no mercado externo;
- E – desenvolver o parque industrial nacional;
- F – gerar empregos.

Os incentivos fiscais, além de serem benéficos ao contribuinte, visam promover ações ou comportamentos em prol da sociedade. Fazem parte dos benefícios fiscais:

- As isenções;
- As reduções de alíquotas e bases de cálculo;
- A alíquota zero;

- As subvenções;
- Os créditos presumidos;
- Os subsídios;
- O diferimento.

Embora os benefícios fiscais não busquem privilegiar nenhum contribuinte em específico, acabam ocasionando efeitos de desigualdade em relação a contribuintes que não atendem aos requisitos e, portanto não possuem autorização para usufruir determinados benefícios fiscais.

Do ponto de vista econômico, os benefícios, incentivos e isenções são amplos abrangendo qualquer mecanismo de exoneração ou de diminuição da carga tributária. Segundo Diniz e Fortes, 2007, pg. 274:

Os incentivos fiscais buscam obter resultados de natureza extrafiscal ao longo do tempo, em direção ao bem comum, exigindo uma contrapartida por parte do contribuinte, enquanto benefícios fiscais são privilégios outorgados pelo Estado a determinados contribuintes, que abrangem fatos geradores e obrigações tributárias já ocorridas e consolidadas.

Sendo assim, o Poder Público concede benefícios com o objetivo de estimular o contribuinte a adoção de determinados procedimentos, atendendo aos interesses públicos, contribuindo com a arrecadação de tributos para o governo.

2.6 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS INTERESTADUAIS, INTERMUNICIPAIS E DE COMUNICAÇÃO – ICMS

O ICMS é um imposto não cumulativo, conforme art. 155, § 2º, CF, de competência estadual, podendo ser seletivo, ou seja, ser tributado de acordo com a essencialidade do produto cujo fato gerador principal é a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

O campo de incidência do ICMS é definido, na origem, pela própria Constituição Federal, em seu Art.155. A Constituição atribuiu competência tributária à União para criar uma lei geral sobre o ICMS, através de Lei Complementar (Lei Complementar 87/1996, a chamada "Lei Kandir", a Lei do ICMS). A partir dessa lei geral, cada Estado institui o tributo por lei ordinária, o chamado "regulamento do ICMS" ou "RICMS", que é uma consolidação de toda a legislação sobre o ICMS vigente no Estado.

A legislação tributária obedece uma hierarquia, capitaneada pela Constituição Federal e que segue pela Lei Complementar, a Lei Ordinária e até o RICMS. Nenhuma norma legal pode criar obrigações que não estejam contidas nas leis superiores a ela, sob pena de serem inválidas. A função do ICMS é predominantemente fiscal.

O principal fato gerador para a incidência do ICMS é a circulação de mercadoria, mesmo que se inicie no exterior. Além disso, o ICMS incide sobre serviços de comunicação, de transportes intermunicipais e interestaduais, a importação e sobre a prestação de serviço com emprego de material, não sujeita à incidência do Imposto Sobre Serviço (ISS) (exceto quando a lei complementar do ISS expressamente designar a cobrança também do ICMS).

O simples fato de a mercadoria sair do estabelecimento de contribuinte já caracteriza o fato gerador. Não importa se a saída se refere a venda ou não, mas sim se ocorreu a circulação da mercadoria; trata-se de uma situação de fato, não simplesmente de uma situação jurídica.

De acordo com o Regulamento de ICMS de Santa Catarina, o imposto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares, assim como nas prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores, prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza, fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual. A incidência está prevista também na entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento, o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior, a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

A base de cálculo do ICMS é o valor da operação ou do serviço, aí incluídos os juros, seguros e demais importâncias debitadas ou cobradas do destinatário das mercadorias ou

usuários dos serviços (BASTOS, 2001). O montante do imposto integra sua própria base de cálculo. Os artigos 8º, 13 e outros da Lei Complementar 87/1996 (LC 87/1996), que regula o ICMS a nível federal, tratam da base de cálculo deste tributo.

O sujeito passivo é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realiza operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço descrita como fato gerador, conforme dispõe o artigo 4º da LC 87/1996. As alíquotas são definidas pelas leis estaduais, exceto as alíquotas mínima e máxima que são definidas por Resolução do Senado. Contudo, a concessão de isenções do ICMS deve ser acordada entre os Estados e Distrito Federal, conforme dispõe a Lei Complementar n. 24 de 07 de janeiro de 1975, mediante a celebração de Convênios, junto ao Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, devendo ser ratificados por todos os Estados.

É considerado contribuinte a pessoa física ou jurídica que realize com habitualidade ou com intuito comercial operações de circulação de mercadorias. O principal fato gerador da incidência de ICMS é a circulação de mercadoria, mesmo que inicie no exterior.

2.7 A IMPORTÂNCIA DO COMÉRCIO INTERNACIONAL

O fenômeno da globalização fez aumentar consideravelmente o comércio internacional. Mesmo este comércio estando presente em grande parte da história da humanidade, sua importância econômica, social e política tem crescido muito nos últimos anos. As transformações mundiais, assim como o avanço tecnológico e industrial, em vários aspectos, acarretaram na necessidade de cada vez mais as nações serem competitivas entre si, fazendo com que os governos adotem providências que possibilitem o exercício das atividades empresariais.

Os efeitos causados pela globalização são notórios, um fenômeno espontâneo decorrente do mercado capitalista. Este processo diz respeito a forma como os países interagem, interligando as pessoas, levando em considerando aspectos sociais, econômicos, culturais e políticos. Com este avanço é possível realizar transações econômicas e financeiras, expandir fronteiras, aumentando seu negócio. Desta forma, as economias estão mais integradas, tornando-se necessário um estudo e conhecimento sobre o comércio internacional.

Uma vez que os países não são capazes de produzir tudo o que precisam consumir, a internacionalização do comércio torna-se cada vez mais necessária. 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. São diversos os fatores que influenciam na incapacidade de produção de um país de todos os recursos de que ele necessita, dentre eles podemos destacar a desigualdade geográfica dos recursos naturais, as diferenças de clima e solo e as diferentes técnicas de produção.

A produção é realizada no que cada país tem de melhor em relação aos demais, utilizando recursos naturais e tecnológicos, tornando-se competitivos no mercado internacional e apresentando vantagens para todos os países envolvidos no comércio internacional. Os principais motivos que levam os países a realizarem operações comerciais são o fortalecimento de seus recursos naturais e econômicos, a necessidade de equilíbrio na balança comercial, a importação de tecnologia, a busca de desenvolvimento, pois o comércio entre nações pode ser uma ferramenta importante no progresso econômico e social.

O comércio internacional tem cada vez mais se tornado uma variável estratégica, se tornando um poderoso instrumento para o mundo capitalista para implantar a integração e internacionalização da economia mundial. É assim, que conceitua Maluf, 2000, pg. 24:

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.

Com o aumento constante do comércio internacional é necessário normatizar essas transações. Desta forma, é necessária a criação de acordos internacionais para normatizar a expansão e liberdade do comércio internacional. 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).

Os tributos que incidem nas operações de importação e exportação servem como formas do governo controlar os produtos que entram e saem do país. Como servem de instrumentos para interferir no fluxo do comércio exterior, não estão sujeitos ao princípio da anterioridade.

Para atender possíveis alterações econômicas as alíquotas dos impostos que incidem sobre as operações internacionais, podem sofrer alterações, sendo reduzidas ou elevadas, num mesmo exercício financeiro e são demonstradas através da balança comercial. Segundo Fabretti, 2005, pg. 53:

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.

Os produtos nacionais devem ter preferência sobre os produtos importados, para isso tem-se a intervenção da União, evitando que o volume de importações seja maior que as exportações e ainda, que produtos com similares nacionais tenham alíquotas de impostos com certa elevação para diferenciar o preço destes produtos no mercado interno.

2.8 IMPORTAÇÃO

Cada vez mais e por diversos motivos, as organizações vêm optando por focar-se no objeto principal do seu próprio negócio (atividades-fim) e por terceirizar as atividades-meio do seu empreendimento.

Essa tendência ocorre também no comércio exterior, quando, por exemplo, uma ou mais atividades relacionadas à execução e gerenciamento dos aspectos operacionais, logísticos, burocráticos, financeiros, tributários, entre outros, da importação de mercadorias são transferidas a um especialista.

Para Ashikaga, 2006, pg. 27:

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.

Atualmente, duas formas de terceirização das operações de comércio exterior são reconhecidas e regulamentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), a importação por conta e ordem e a importação por encomenda. Toda e qualquer entrada de mercadoria em território nacional deve ser informada aos órgãos competentes, Conselho Monetário Nacional, Câmara de Comércio Exterior, Secretaria de Comércio Exterior (SISCOMEX), Secretaria da Receita Federal do Brasil e Banco Central do Brasil, seja qual for sua destinação.

Sabendo o que será importado, a empresa importadora deverá solicitar sua inscrição no Registro de Exportadores e Importadores (REI) na Secretaria de Comércio Exterior, esta inscrição credencia o importador a operador diretamente com o SISCOMEX, que é um sistema informatizado de registro, acompanhamento e controle de entrada e saída de mercadorias do território nacional. Os importadores e exportadores o utilizam para formulação de documentos eletrônicos das operações de comércio exterior referente ao

tratamento administrativo, cambial, comercial e fiscal, agilizando a emissão do licenciamento de importação e o desembaraço aduaneiro.

Segundo Malluf, 2000, pg. 160:

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.

O primeiro documento efetivo da negociação é a fatura pro forma, onde contém os detalhes da operação e uma das formas de comprovar o valor que o exportador está cobrando pela mercadoria. Serve ainda, para que o importador providencie o licenciamento de importação e forneça informações ao banco para abertura da carta de crédito. Além da fatura pro forma, o importador deve ter também a fatura comercial para realizar o desembaraço aduaneiro, neste caso, a fatura comercial não pode conter erros ou rasuras, pois é o documento que será apresentado para a realização do desembaraço aduaneiro.

Na fatura comercial consta 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.

Assim que for realizado o embarque da mercadoria, o exportador deve avisar o importador para que este dê andamento nos trâmites necessários. O transporte da mercadoria poderá ser aéreo, terrestre ou marítimo. Para Malluf, 2000, pg. 33:

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 voo 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.

O território aduaneiro abrange todo o território nacional e ao adentrar este espaço que ocorre o despacho aduaneiro. O território aduaneiro é onde ocorre a fiscalização de entrada e saída de mercadorias do país. Para fins fiscais, o território aduaneiro é assim dividido: Zona Primária e Zona Secundária, que para Malluf, 2000, pg. 55, consiste em:

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

No despacho aduaneiro serão verificadas as informações apresentadas na documentação, através do SISCOMEX, neste momento será registrada a Declaração de Importação (DI). Para Vazquez, 2001, pg. 119:

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.

Com a chegada da mercadoria em recinto alfandegado, conferência da documentação, registro de DI, pagamentos dos impostos devidos e liberação da análise fiscal, a mercadoria será entregue ao importador.

Para que sejam consideradas regulares, tanto a prestação de serviços de importação realizada por uma empresa por conta e ordem de uma outra – chamada adquirente – quanto a importação promovida por pessoa jurídica importadora para revenda a uma outra – dita encomendante predeterminada.

A escolha entre importar mercadoria estrangeira por conta própria ou por meio de um intermediário contratado para esse fim é livre e perfeitamente legal, seja esse intermediário um prestador de serviço ou um revendedor. Entretanto, tanto o importador quanto o adquirente ou encomendante, conforme o caso, devem observar o tratamento tributário específico dessas operações e alguns cuidados especiais, a fim de que não sejam surpreendidos pela fiscalização da SRFB e sejam autuados ou, até mesmo, que as mercadorias sejam apreendidas.

Assim, a empresa que se decidir por terceirizar algumas ou todas as suas operações de comércio exterior deve estar atenta não só às diferenças de custo entre a importação por conta e ordem e por encomenda, mas também aos diferentes efeitos e obrigações tributárias a que estão sujeitas essas duas situações, não só na esfera federal, mas também no âmbito estadual.

2.8.1 Importação por conta e ordem de terceiros

A importação por conta e ordem de terceiros é um serviço prestado por uma empresa – a importadora – a qual promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa – a adquirente – em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial (art. 1º da IN SRF nº 225/02 e art. 12, § 1º, I, da IN SRF nº 247/02).

Assim, na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o importador de fato é a adquirente, a mandante da importação, aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional; embora, nesse caso, o faça por via de interposta pessoa – a importadora por conta e ordem – que é uma mera mandatária da adquirente.

Em última análise, é a adquirente que pactua a compra internacional e dispõe de capacidade econômica para o pagamento, pela via cambial, da importação. Entretanto, diferentemente do que ocorre na importação por encomenda, a operação cambial para pagamento de uma importação por conta e ordem pode ser realizada em nome da importadora ou da adquirente, conforme estabelece o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais do Banco Central do Brasil.

Dessa forma, mesmo que a importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, antecipados ou não, não se caracteriza uma operação por sua conta própria, mas, sim, entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois dela se originam os recursos financeiros.

Nas importações por conta e ordem de terceiros incide o Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) na revenda pelo terceiro, é necessária a habilitação do terceiro no Radar, assim como a vinculação prévia dos Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJs) no Siscomex e a indicação do CNPJ do terceiro na Declaração de Importação (DI). O importador não necessita apresentar capacidade econômico-financeira para realizar a operação, uma vez que ela é financiada pelo terceiro, já que é permitido adiantamento de recursos financeiros. Na venda pelo importador não ocorre a incidência de Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição do Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

2.8.2 Importação por encomenda

A importação por encomenda é aquela em que uma empresa adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre a importadora e a encomendante, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas (art. 2º, § 1º, I, da IN SRF nº 634/06).

Assim, como na importação por encomenda o importador adquire a mercadoria junto ao exportador no exterior, providencia sua nacionalização e a revende ao encomendante, tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria.

Em última análise, em que pese a obrigação do importador de revender as mercadorias importadas ao encomendante predeterminado, é aquele e não este que pactua a compra internacional e deve dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação, pela via cambial. Da mesma forma, o encomendante também deve ter capacidade econômica para adquirir, no mercado interno, as mercadorias revendidas pelo importador contratado.

Ressalte-se ainda que, diferentemente da importação por conta e ordem, no caso da importação por encomenda, a operação cambial para pagamento da importação deve ser realizada exclusivamente em nome do importador, conforme determina o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais do Banco Central do Brasil.

Outro efeito importante desse tipo de operação é que, conforme determina o artigo 14 da Lei nº 11.281, de 2006, aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência de que tratam os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996. Em outras palavras, se o exportador estrangeiro, nos termos dos artigos 23 e 24 dessa lei estiverem domiciliados em país ou dependência com tributação favorecida e/ou for vinculado com o importador ou o encomendante, as regras de “preço de transferência” para a apuração do imposto sobre a renda deverão ser observadas.

Na importação por encomenda também incide IPI na revenda pelo terceiro, assim como são necessários habilitação do terceiro no Radar, vinculação prévia do CNPJ no Siscomex e a indicação do CNPJ do terceiro na DI. Neste caso a capacidade econômico-financeira deve ser comprovada pelo importador, já que não é permitido o adiantamento pelo

terceiro, mesmo que parcial e ocorre a incidência de PIS e COFINS na revenda pelo importador.

2.9 TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO DE SANTA CATARINA

O tratamento tributário diferenciado, consiste no diferimento do ICMS na importação de mercadorias para comercialização e aplicação do crédito presumido nas saídas de mercadorias importadas do exterior do país, para comercialização, promovidas pelo importador ao qual tenha sido concedido regime especial o Anexo 3, Art. 10, do RICMS SC.

Sendo assim, a empresa fica autorizada a importar mercadorias para comercialização, com diferimento para a etapa seguinte do ICMS devido por ocasião do desembaraço aduaneiro, nos termos do artigo 10, III, do Anexo 3. Nas operações subsequentes, realizadas em território catarinense, fica concedida a redução de 29,411% e 52%, na base de cálculo dos produtos que tem alíquotas de 17% e 25%, respectivamente.

O benefício fiscal concedido por Santa Catarina não pode ser aplicado nas situações:

- Saídas de mercadorias destinadas a contribuintes enquadrados no Simples Nacional;
- Saídas destinadas a consumidor final, sendo pessoa física ou jurídica, situados neste Estado;
- Quando a operação for contemplada com redução da base de cálculo ou isenção.

Aplica-se o diferimento parcial previsto no artigo 10-B do Anexo 2, nas seguintes saídas a consumidor final:

- Nas saídas de pneus, câmaras ou protetores de borrachas destinadas a prestador de serviço de transporte inscrito no CCICMS;
- Quando se tratar de operação que destine a contribuinte do imposto mercadoria a ser integrada ao seu ativo permanente.

A utilização do crédito presumido na operação subsequente à importação implica vedação à utilização de qualquer outro benefício constante da legislação, referente à redução de base de cálculo.

O regime fica condicionado à realização das importações por intermédio dos portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, situados neste estado; ou, quando por via terrestre, fica permitida a entrada por outra unidade da federação, desde que a mercadoria seja originária de países membros ou associados ao MERCOSUL.

2.9.1 Das principais obrigações na concessão do DIAT

A empresa deverá obter a liberação da mercadoria através de meio eletrônico ou nas gerencias regionais da Fazenda Estadual, por ocasião da importação, mediante visto prévio na Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS (GLME).

Em todos os documentos fiscais relativos a entradas de mercadorias deve constar a menção do benefício que está sendo utilizado, com número do tratamento tributário diferenciado, número do processo e prazo de vigência.

Nas saídas internas subsequentes fica obrigada a aplicação de diferimento parcial, aplicando-se 12% sobre a base e cálculo, devendo ser informado no documento fiscal o embasamento legal desta redução.

A GLME e demais documentos relativos à importação, devem ser mantidos arquivos pelo prazo prescricional à disposição das autoridades competentes. Entre outras obrigações que estão descritas detalhadamente no anexo I.

2.9.2 Considerações gerais – DIAT

Fica dispensada a apresentação de garantia do ICMS diferido na importação, mediante recolhimento antecipado do ICMS devido na saída subsequente, através de recolhimento com guia de Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais (DARE), código 1759.

Nas operações por Conta e Ordem de Terceiros tem-se o recolhimento antecipado do ICMS de 4%, já nas operações de importação Própria ou Encomenda deve ser recolhido o ICMS de 4,5%. O valor recolhido a título de antecipação deverá ser lançado a crédito no livro de Registro de Apuração do ICMS, e nos campos próprios da DIME, para efeito de apuração do imposto devido no próprio período ou nos períodos subsequentes em que efetuado referido recolhimento.

2.9.3 Do Cálculo

O tratamento tributário diferenciado DIAT reduz o ICMS a recolher na entrada e saída das mercadorias oriundas do mercado exterior. A base de cálculo do ICMS na entrada é composta da seguinte forma nas operações de importação por Conta e Ordem de Terceiros:

$$\text{BASE DE CÁLCULO} = [(\text{Valor Aduaneiro} + \text{Impostos} + \text{Taxas} + \text{Contribuições} + \text{Despesas Aduaneiras}) / (1-0,12)]$$

$$\text{VALOR ICMS} = \text{Base de cálculo} \times 4\%$$

Nas operações realizadas pela modalidade Encomenda existe uma pequena alteração na fórmula da base de cálculo e alíquota, conforme demonstrado a seguir:

$$\text{BASE DE CÁLCULO} = [(\text{Valor Aduaneiro} + \text{Impostos} + \text{Taxas} + \text{Contribuições}) / (1-0,12)]$$

$$\text{VALOR DO ICMS} = \text{Base de Cálculo} \times 4,5\%$$

Como o ICMS da entrada é recolhido a título de antecipação do ICMS da saída, no cálculo da saída aplica-se o crédito presumido, ou seja, destaca-se um percentual de 12% de ICMS na nota fiscal de venda, recolhendo-se o equivalente a 4% para as saídas de Conta e Ordem de Terceiros e 4,5% nas saídas de Encomenda, creditando o ICMS pago na entrada. Sendo assim, o saldo de ICMS a recolher nada mais é do que a diferença para o ICMS já recolhido na entrada das mercadorias.

2.10 TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO DE TOCANTINS

O Estado do Tocantins, em observância às disposições dos artigos 39 e 40, da Lei 1.287, de 28 de dezembro de 2001, art. 1º, inciso II, da Lei 1.201/00, do art. 290 do Regulamento do ICMS, concede o regime especial mediante as seguintes cláusulas e condições.

- Redução da base de cálculo nas:

Importações de mercadorias para revenda;

Saídas internas de mercadorias, desde que optante pela redução prevista no art. 23, incisos XV ou XVI, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 462/97.

- Crédito presumido nas vendas internas e interestaduais de mercadorias.
- Diferimento do ICMS quando desembaraço das mercadorias importadas do exterior.
- A base de cálculo utilizada deverá ser:
 - O valor da mercadoria constante do documento de importação;
 - Imposto de importação (II);
 - Imposto sobre produtos industrializados (IPI);
 - Imposto sobre operações de câmbio;
 - Quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras.
- No momento do desembaraço aduaneiro reduzirá a base de cálculo do ICMS para:
 - 11,76%, se a alíquota interna do produto for de 17%;
 - 8%, se a alíquota interna do produto for de 25%.
- A redução da base de cálculo está vinculada a emissão de guia para liberação de mercadoria estrangeira sem comprovação do recolhimento de ICMS, juntamente com a Declaração de Importação;
- O recolhimento do ICMS deverá ser efetuado mediante emissão de Declaração de Arrecadação de Receitas Estaduais (DARE), com o código de receita 161;
- A base de cálculo do imposto devido nas vendas internas e interestaduais das mercadorias importadas será o valor da operação.

Em substituição ao regime normal de escrituração e apuração de ICMS, nas operações de saídas de mercadorias a empresa beneficiada poderá creditar-se de:

- 23% do valor das operações internas quando a mercadoria for tributada à alíquota de 25%;
- 15% do valor das operações internas quando a mercadoria for tributada à alíquota de 17%;
- 11% do valor das operações interestaduais de mercadorias tributadas;
- 10% do valor das operações internas quando a mercadoria for tributada à alíquota de 12%;

- 5% do valor das operações internas quando a mercadoria for tributada à alíquota de 7%;

2.10.1 Do Cálculo

O cálculo de ICMS no tratamento tributário diferenciado TARE, dá ao importador o direito de reduzir a base de cálculo do ICMS de entrada de mercadorias em território nacional e na saída de mercadorias o contribuinte importador pode creditar-se de parte do ICMS destacado na nota fiscal, a título de crédito presumido.

O benefício fiscal concedido pelo Estado do Tocantins – TARE, não permite que a empresa se credite do ICMS pago na entrada de mercadorias, porém o recolhimento efetivo do ICMS de saída tem redução ao valor que é destacado na nota fiscal.

A empresa analisada importa produtos com alíquota interna no Estado de Tocantins de 17%, sendo assim, será abordado o cálculo que contempla estas importações.

Cálculo do ICMS de entrada para operações por Conta e Ordem de Terceiros:

BASE DE CÁLCULO = $[(\text{Valor Aduaneiro} + \text{Impostos} + \text{Taxas} + \text{Contribuições} + \text{Despesas Aduaneiras}) - 11,76\%]$

VALOR DO ICMS = *Base de cálculo X 17%*

Nas operações de Encomenda o cálculo é feito através da mesma fórmula apenas eliminando as despesas aduaneiras.

Como o regime TARE não permite que a empresa se credite do ICMS de entrada, o benefício para o contribuinte está no ICMS destacado nas notas fiscais de saída. Tomando por base que a empresa estudada somente realiza vendas interestaduais, com alíquota de ICMS de 12%, ela tem o direito a se creditar de 11% do valor do ICMS destacado na nota fiscal de saída, ou seja, a contribuição passa a ser efetivamente de 1%.

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Tendo em vista o valor de ICMS que as empresas vêm recolhendo em decorrência das operações com mercadorias e serviços, os administradores de muitas organizações trabalham em prol do uso de incentivos e benefícios fiscais oferecidos pelos Estados. Como diversos Estados brasileiros oferecem incentivos fiscais, fica a cargo de cada empresa analisar o que se torna mais viável.

Neste estudo é analisado o benefício oferecido pela Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina, o tratamento tributário diferenciado, DIAT, que reduz as alíquotas de

ICMS a serem aplicadas nas importações e nas vendas subsequentes, com finalidade de atrair mais empresas a se instalarem no Estado, gerando empregos e aumentando a arrecadação.

Da mesma forma, a Secretaria da Fazenda do Estado do Tocantins, oferece o TARE, que concede a redução das alíquotas de ICMS, nos casos de importações por Conta e Ordem de Terceiros, Encomenda e vendas de mercadorias.

Realizar-se-á um comparativo entre os dois benefícios apontando o qual é mais viável e lucrativo para a empresa pesquisada, considerando o faturamento do ano/exercício de 2008, 2009 e 2010. A empresa na qual foi realizado o estudo possui filial em Santa Catarina e Tocantins, usufruindo os mencionados benefícios fiscais. Sendo assim, será apontado o tratamento tributário diferenciado que mais beneficia a empresa do ponto de visto de recolhimento de ICMS, ressaltando ainda o Estado que mais contribui para que as empresas recolham menos ICMS.

3.1 APLICAÇÃO DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO

Tomam-se como base de análise os faturamentos dos anos/exercícios 2008, 2009 e 2010, para realizar o comparativo entre o ICMS recolhido pela empresa estudada, apontando o total de desembolso. O estudo foi realizado apontando os faturamentos de importações por Conta e Ordem de Terceiros e também as importações por Encomenda.

3.1.1 Aplicação do regime especial DIAT

Utilizando o regime especial – DIAT, a empresa poderá utilizar alíquotas reduzidas para calcular o ICMS de entrada e saída das mercadorias, conforme demonstrado a seguir:

Na tabela 01 estão demonstrados os valores de ICMS de entrada, saída e crédito proveniente das importações por Conta e Ordem de Terceiros dos anos de 2008, 2009 e 2010. O ICMS recolhido a título de antecipação em 2008 foi no valor de R\$ 6.925.355,47, já o ICMS destacado nas notas fiscais de saída deste mesmo ano chegou ao valor de R\$ 23.609.166,37, o que totalizou um crédito de ICMS de R\$ 16.683.810,90.

No ano de 2009 o valor de ICMS recolhido na entrada de mercadorias foi de R\$ 16.105.774,01, no entanto o ICMS destacado nas notas fiscais de saída foi de R\$ 54.906.047,77, onde o crédito gerado foi de R\$ 38.800.273,76.

TABELA 01: Apuração ICMS Conta e Ordem - DIAT

Saída de mercadorias importadas por Conta e Ordem de Terceiros – DIAT				
	2008	2009	2010	TOTAL
Base de cálculo de ICMS	196.743.053,10	457.550.398,08	869.293.310,72	1.523.586.761,90
Valor de ICMS na NF de saída	23.609.166,37	54.906.047,77	104.315.197,29	182.830.411,43
ICMS entrada	6.925.355,47	16.105.774,01	30.599.124,54	53.630.254,02
Crédito de ICMS	16.683.810,90	38.800.273,76	73.716.072,75	129.200.157,41

FONTE: A Autora

Já no ano de 2010 o valor de ICMS recolhido na entrada de mercadorias do exterior foi de R\$ 30.599.124,54, com ICMS de saída no valor de R\$ 104.315.197,29, gerando um crédito no valor de R\$ 73.716.072,75.

É importante ressaltar que nas operações por Conta e Ordem de Terceiros não se aplica margem de lucro, por se tratar de uma intermediação da importação, sendo assim a base de cálculo do ICMS de saída será a mesma do ICMS de entrada reduzindo o IPI de entrada, caso a operação seja tributada por este imposto, ou seja, não ocorre a geração de diferença de ICMS da entrada para a saída, pois no cálculo do ICMS da entrada o IPI está incluso na base de cálculo e o mesmo é retirado da base de cálculo de saída do ICMS.

O ICMS das operações de Encomenda está demonstrado na tabela 02. As operações de Encomenda contemplam algumas mudanças na forma de calcular o ICMS, onde as despesas aduaneiras são acrescidas a nota fiscal e pode haver ainda a aplicação de margem de lucro nas vendas, de acordo com a política da empresa. Sendo assim, a base de cálculo da saída será maior do que na entrada de mercadorias, o que fará com que tenha ICMS a recolher nas saídas de mercadorias.

TABELA 02: Apuração ICMS Encomenda - DIAT

Saída de mercadorias importadas por Encomenda - DIAT				
	2008	2009	2010	TOTAL
Base de cálculo de ICMS de saída	47.511.306,34	52.824.965,35	66.876.391,54	167.212.663,23
Valor de ICMS na NF de saída	5.701.356,76	6.338.995,84	8.025.166,98	20.065.519,59
ICMS entrada	1.227.336,26	1.371.901,55	1.915.997,50	4.515.235,31
ICMS a recolher	910.672,53	1.005.221,89	1.093.440,12	3.009.334,54

Crédito de ICMS	3.563.347,98	3.961.872,40	5.015.729,37	12.540.949,74
-----------------	--------------	--------------	--------------	---------------

FONTE: A Autora

No ano de 2008 a empresa estudada recolheu R\$ 1.227.336,26 de ICMS de entrada de mercadorias. Como houve um aumento na base de cálculo do ICMS de saída proveniente do acréscimo das despesas aduaneiras e a aplicação de uma possível margem de lucro, a empresa deverá recolher o valor de R\$ 910.672,53 por diferença de imposto. O ICMS de saída totalizou o valor de R\$ 5.701.356,76, gerando assim um crédito de ICMS de R\$ 3.563.347,98, oriundo da diferença do ICMS destacado nas notas fiscais de saída e do valor recolhido.

No ano de 2009 a empresa analisada recolheu um valor de ICMS de entrada de R\$ 1.371.901,55. Com a devida aplicação das despesas aduaneiras e margem de lucro nas vendas de mercadorias, o ICMS de saída a recolher chegou ao valor de R\$ 1.005.221,89. Nas notas fiscais de saída foi destacado o valor de ICMS de R\$ 6.338.995,84, onde se aplicando o cálculo da diferença entre os valores recolhidos a empresa se beneficiou com um crédito no valor de R\$ 3.961.872,40.

Já no ano de 2010, o ICMS recolhido nas entradas de mercadorias foi de R\$ 1.915.997,50. O valor recolhido na saída como diferença pelo aumento da base de cálculo foi de R\$ 1.093.440,12. O valor do ICMS destacado nas notas fiscais de saída foi de R\$ 8.025.166,98, gerando um crédito de ICMS no valor de 5.015.729,37.

3.1.2 Aplicação do regime especial TARE

Na aplicação do tratamento tributário diferenciado – TARE a empresa deverá recolher ICMS de entrada, onde a mesma não poderá se creditar deste valor, no entanto, a base de cálculo é reduzida e nas saídas de mercadorias destaca-se a alíquota interestadual e o recolhimento efetivo é menor, considerando que as vendas ocorreram para locais onde a alíquota é de 12%, a empresa pode se creditar de 11% do ICMS destacado nas saídas de mercadorias, gerando um crédito no ICMS de saída.

Na tabela 03 está demonstrado o valor de ICMS recolhido nos anos de 2008, 2009 e 2010, nas operações de Conta e Ordem de Terceiros realizadas através de Tocantins, utilizando-se o TARE como benefício fiscal.

TABELA 03: Apuração ICMS Conta e Ordem - TARE

Saída de mercadorias importadas por Conta e Ordem de Terceiros - TARE				
	2008	2009	2010	TOTAL
ICMS entrada	17.966.144,98	41.782.500,87	79.381.962,43	139.130.608,27
Base de cálculo de ICMS de Saída	196.743.053,10	457.550.398,08	1.071.697.305,79	1.725.990.756,97
Valor de ICMS saída	23.609.166,37	54.906.047,77	128.603.676,69	207.118.890,84
ICMS a recolher	1.967.430,53	4.575.503,98	10.716.973,06	17.259.907,57
Crédito de ICMS	3.675.590,86	8.548.042,92	38.504.741,21	50.728.375,00

FONTE: A Autora

No ano de 2008 a empresa recolheu o valor de ICMS de entrada de R\$ 17.966.144,98, neste caso o valor já contempla a redução de base de cálculo de 11,76%. O valor de ICMS de saída destacado nas notas fiscais foi de R\$ 23.609.166,37, por se tratarem de saídas interestaduais para Estados onde se aplica a alíquota de 12%, o TARE permite que a empresa recolha um valor efetivo de ICMS de saída de 1%, ou seja, no ano de 2008 o ICMS de saída recolhido foi de \$ 1.967.430,53, gerando um crédito de R\$ 3.675.590,86.

Em 2009 a empresa recolheu R\$ 41.782.500,87 como ICMS de entrada de mercadorias provenientes do exterior, também aplicando a redução de base de cálculo de 11,76%. Neste mesmo ano a empresa teve um ICMS de saída no valor de R\$ 54.906.047,77, do qual o recolhimento efetivo foi de R\$ 4.575.503,98, oriundo da aplicação de 1% sobre a base de cálculo, gerando um crédito no valor de R\$ 8.548.042,92.

Já no ano de 2010 o ICMS recolhido na entrada, aplicando-se a redução de 11,76% foi de R\$ 79.381.962,43. As saídas de mercadorias geraram um valor de ICMS destacado nas notas fiscais de R\$ 128.603.676,69, onde as saídas foram todas com aplicação da alíquota de 12%, onde o recolhimento efetivo foi de R\$ 10.716.973,06, gerando um crédito para a empresa no valor de R\$ 38.504.741,21.

Nas operações de Encomenda a aplicação do tratamento tributário diferenciado é a mesma, somente alterando a incidência das despesas aduaneiras na base de cálculo e uma possível aplicação de margem de lucro nas vendas. Conforme será demonstrado a seguir.

TABELA 04: Apuração ICMS Encomenda - TARE

Saída de mercadorias importadas por Encomenda – TARE				
	2008	2009	2010	TOTAL
ICMS entrada	2.830.243,96	3.163.612,30	4.418.300,44	10.412.156,70

Base de cálculo de ICMS	47.511.306,34	52.824.965,35	66.876.391,54	167.212.663,23
Valor de ICMS	5.701.356,76	6.338.995,84	8.025.166,98	20.065.519,59
ICMS a recolher	475.113,06	528.249,65	668.763,92	1.672.126,63
Crédito de ICMS	2.395.999,74	2.647.133,89	2.938.102,63	7.981.236,25

FONTE: A Autora

Na tabela 04, demonstram-se os valores de ICMS nas operações de Encomenda. No ano de 2008 foi recolhido um total de R\$ 2.830.243,96 a título de ICMS de entrada, com aplicação de redução de 11,76% na base de cálculo. Nas vendas de mercadorias o ICMS destacado nas notas fiscais foi de R\$ 5.701.356,76, e o valor de ICMS a recolher foi de R\$ 475.113,06, proveniente da aplicação da alíquota de 1% na base de cálculo, uma vez que as vendas foram realizadas para Estados com alíquota interestadual de 12%, gerando um crédito no valor de R\$ 2.395.999,74.

Em 2009 a empresa recolheu um total de ICMS de entrada no valor de R\$ 3.163.612,30, aplicando-se a redução da base de cálculo. O ICMS de saída foi de R\$ 6.338.995,84, onde o recolhimento efetivo foi de R\$ 528.249,65, por se recolher o correspondente a 1% da base de cálculo, gerando um crédito de R\$ 2.647.133,89.

No ano de 2010 o ICMS de entrada totalizou R\$ 4.418.300,44, aplicada a redução de 11,76% sobre a base de cálculo. O valor de ICMS de saída foi de R\$ 8.025.166,98 oriundo de vendas interestaduais onde foi aplicada a alíquota de 12%. O recolhimento efetivo do ICMS de saída foi de R\$ 668.763,92, por ter sido aplicada a alíquota de 1% sobre a base de cálculo, o crédito gerado foi de R\$ 2.938.102,63.

3.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Tendo em vista os resultados apresentados anteriormente apontam-se os benefícios gerados pela utilização de um regime especial adequado e os benefícios que as organizações podem ter ao serem contempladas pelo governo do Estado com tais tratamentos tributários.

Na aplicação do DIAT obteve-se o resultado de que nos três anos analisados a empresa recolheu um total de R\$ 53.630.254,02 a título de antecipação de ICMS, ou seja, ICMS recolhido nas entradas de mercadorias do exterior. Gerou um valor de ICMS de saída de R\$ 182.830.411,43, onde o crédito totalizou R\$ 129.200.157,41. Sendo assim, a empresa teve um ganho de ICMS no valor do crédito mencionado, pois recebeu de seus clientes o valor

destacado na nota fiscal, no entanto recolheu aos cofres públicos o valor demonstrado como ICMS de entrada.

Já nas operações de Encomenda, analisando-se ainda o DIAT o período analisado, a empresa recolheu um total de ICMS de R\$ 7.524.569,85 e teve um crédito gerado no valor de R\$ 12.540.949,74, pois nas notas fiscais de saída o ICMS destacado foi calculado com alíquota de 12% por se tratarem de vendas interestaduais, no entanto na apuração do ICMS o recolhimento efetivo foi menor, gerando assim um ganho para a empresa.

Durante o período analisado a empresa totalizou um crédito de ICMS em todas as suas operações no valor de R\$ 141.741.107,10, utilizando-se dos benefícios oriundos do regime especial DIAT, nas operações realizadas por Santa Catarina.

Na aplicação do TARE, ou seja, nas operações por Conta e Ordem de Terceiros, realizadas por Tocantins, no período analisado a empresa recolheu um total de ICMS de R\$ 156.390.515,80 entre valores de entrada e saída, gerando assim um crédito de R\$ 50.728.375,00, pois o total de ICMS destacado nas notas fiscais de saída foi de R\$ 207.118.890,84.

No entanto nas operações de Encomenda do período analisado a empresa recolheu um total de ICMS de R\$ 12.084.283,33 entre entradas e saídas de mercadorias, no entanto o ICMS destacado nas notas fiscais de venda totalizou R\$ 20.265.519,56, gerando um crédito de R\$ 7.981.236,26.

Nas operações por Conta e Ordem de Terceiros e Encomenda realizadas pela empresa estudada, através do Estado do Tocantins, utilizando o TARE, no período analisado o total de créditos gerados foi de R\$ 58.709.611,26.

TABELA 05: Comparativo de créditos entre DIAT e TARE

Comparativo de créditos entre DIAT e TARE				
	DIAT		TARE	
	CONTA E ORDEM	ENCOMENDA	CONTA E ORDEM	ENCOMENDA
ICMS Recolhido	53.630.254,02	7.524.569,85	156.390.515,80	12.084.283,33
Crédito de ICMS	129.200.157,41	12.540.949,74	50.728.375,00	7.981.236,26
Total de Créditos	141.741.107,10		58.709.611,26	

FONTE: A Autora

De acordo com os resultados apresentados pela pesquisa, o ganho da empresa utilizando o DIAT é maior, pois a contribuição do ICMS é menor, sendo que os prazos de pagamentos e apuração são os mesmos para os dois Estados analisados.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Alguns estados brasileiros, como Santa Catarina e Tocantins tem atraído empresários de todo o Brasil por se destacarem nas alternativas de benefícios e incentivos fiscais oferecidos pelo Governo do Estado. Empresas de vários segmentos instalam-se nestes Estados com o intuito de se beneficiar dos incentivos fiscais oferecidos. Santa Catarina por ser um Estado mais competitivo e com uma condição logística diferenciada em função dos portos locais, atrai empresas que tem interesse em ser beneficiadas pelos incentivos fiscais oferecidos pelo Governo do Estado, por este motivo tem sofrido com a chamada “guerra fiscal”.

Através de um Tratamento Tributário Diferenciado concedido por parte do governo dos Estados mencionados na pesquisa, onde se permite a redução da alíquota do ICMS e redução da base de cálculo nas importações as empresas beneficiados por um tratamento tributário diferenciado podem oferecer aos seus clientes as seguintes vantagens:

- Desconto sobre o ICMS nas importações, através do nosso Tratamento Tributário Diferenciado;
- Dedução significativa no desembolso financeiro durante o desembaraço aduaneiro de importação.

Com o incentivo, é possível melhorar o fluxo de caixa. Fazendo um comparativo, para as importações realizadas por intermédio de portos e aeroportos localizados no estado de São Paulo, o ICMS devido no desembaraço aduaneiro, será de 18%. Em contrapartida, Santa Catarina e Tocantins, através de regimes especiais, prevê possibilidades de redução de base de cálculo, e crédito presumido, resultando em uma das menores cargas tributárias do país.

Para a economia catarinense os benefícios concedidos ao empresariado geram emprego, renda e um aumento na arrecadação de impostos. Empresas de qualquer porte, principalmente as *trading companies*, são as mais interessadas nestes benefícios estaduais,

posto que, negociam suas margens com a consideração do lucro financeiro, que será obtido a partir dos benefícios e incentivos fiscais concedidos na operação de importação e saída das mercadorias importadas.

Para alguns, os incentivos fiscais e financeiros na importação representam uma forma de crescimento na economia local por intermédio do comércio exterior. Para outros, esses incentivos representam concorrência desleal com os demais Estados e prejudicam a indústria nacional. Estados, como Rio de Janeiro e São Paulo, tentam, há anos, mas sem sucesso, reduzir ou enterrar os benefícios praticados em outros portos.

4.1 GENERALIDADES

Quanto ao propósito da pesquisa deste trabalho, onde o objetivo foi de verificar qual tratamento tributário levaria mais benefícios para a empresa, pode-se afirmar que o mesmo foi alcançado, uma vez que o comparativo realizado entre o DIAT e TARE deixou claro que a diferença entre a contribuição de ICMS de ambos é grande.

Sendo assim, apontou-se a aplicabilidade correta dos dois regimes fiscais mencionados, de acordo com o permitido pela legislação vigente e os valores de ICMS a serem recolhidos aplicando-se os regimes de tratamento tributário diferenciado abordados na pesquisa. Resultando assim, numa contribuição fiscal menos onerosa para a empresa estudada, amparada pela legislação, ou seja, a empresa está contribuindo com o correto pagamento de suas obrigações, no entanto, utilizando-se de um meio legal de fazê-lo de forma menos onerosa.

O DIAT e o TARE trazem mais benefícios para a empresa, pois a contribuição efetiva de ICMS é menor, gerando para a empresa mais créditos, gerando um maior ganho em suas operações.

4.2 QUANTO AO ALCANCE DOS OBJETIVOS

Os objetivos do trabalho foram alcançados, uma vez que ficou claro a diferença entre os tratamentos tributários aplicados, mostrando os valores de ICMS recolhidos em cada uma das situações ao longo de um período de análise de três anos para que se pudesse comprovar a melhor aplicação de um dos benefícios.

A aplicação correta de um planejamento tributário adequado traz para as organizações ganhos e benefícios, como foi o caso apresentado neste trabalho, pois a redução

do recolhimento de ICMS e o enquadramento nos regimes especiais mencionados deram-se através de um trabalho de planejamento tributário realizado previamente.

4.3 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A pesquisa apresentada limitou-se a estudar e analisar o recolhimento e crédito de ICMS proveniente das importações por Conta e Ordem de Terceiros e Encomenda, não tratando quaisquer outras modalidades de importação ou outras formas de geração de créditos de ICMS.

A análise não abordou a questão logística, por se tratar de importações feitas por meio de portos e aeroportos, não se analisou os demais gastos destas operações, como por exemplo as entregas das mercadorias para os clientes.

4.4 RECOMENDAÇÕES PARA FUTURAS PESQUISAS

Como a área tributária é afetada por mudanças constantes, por alterações na legislação, o trabalho apresentado pode não ser utilizado por um período muito longo, pois os benefícios mencionados podem sofrer alterações nas suas aplicações.

Recomenda-se que para futuros trabalhos seja analisada a legislação, verificando a possibilidade de aplicar um possível tratamento tributário diferenciado com mais benefícios para a organização. Outro ponto que pode ser abordado em novos trabalhos é a questão logística, incluindo os custos com as entregas de mercadorias as condições para realizar este trabalho, assim como apontar as condições dos portos e aeroportos do país.

5 REFERÊNCIAS

AMARAL, A. C. R.. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Impresso no Brasil, 2002.

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

BASTOS. Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 8º ed. São Paulo: Saraiva, 2001. 272 p.

BATHKE, Juliano. **Artigo: Planejamento Tributário no Brasil, é ou não Legal?**

Disponível em: www.administradores.com.br. Acesso em 19 de junho de 2011. As 14h26mim.

Benefícios fiscais, <http://www.sef.sc.gov.br>, acesso em 19 de junho de 2011. As 15h35min.

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

BRASIL. Art. 1º da IN SRF nº 225/02 e art. 12, § 1º, I, da IN SRF nº 247/02. Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br

BRASIL. Art. 2º, § 1º, I, da IN SRF nº 634/06. Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br

BRASIL. **Código tributário nacional**. Lei 1.201 de 2000. São Paulo: Saraiva.

BRASIL. **Código tributário nacional**. Lei 1.287 de 28 de dezembro de 2001. São Paulo: Saraiva.

BRASIL. **Código tributário nacional**. Lei 11.281 de 2006. São Paulo: Saraiva.

BRASIL. **Código tributário nacional**. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. São Paulo: Saraiva.

BRASIL. **Código tributário nacional**. Lei 8.137 de 1990. São Paulo: Saraiva.

BRASIL. **Código tributário nacional**. Lei 87 de 1996. São Paulo: Saraiva.

BRASIL. **Código tributário nacional**. Lei 9.430 de 1996. São Paulo: Saraiva.

BRASIL. **Código tributário nacional.** Lei Complementar 24 de 07 de janeiro de 1975. São Paulo: Saraiva.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 1988. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 10 set. 2011.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Disponível em: www.normaslegais.com.br. Acesso em 15 set. de 2011.

CASTRO, A. A. **Repercussões da globalização na tributação brasileira.** Revista Eletrônica de Direito do Estado, número 5, 2006, BH, Brasil.

ciências sociais. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 76-97.

DENARI, Z. **Curso de direito tributário.** Ver. e atual. nos termos da Constituição de 1988. 6. ed. São Paulo, Forense, 2000.

DINIZ, Marcelo de L. C. FORTES, Fellipe C. **Incentivos fiscais no STJ.** São Paulo, MP: 2007.

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

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

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade tributária.** 9 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5 Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão – rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário.** São Paulo: Saraiva, 1997.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 287 p.

LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário: Imposto de renda das empresas.** 15 ed. São Paulo. Altas: 2000.

MADEIRA, Anderson S. **Direito Tributário.** Rio de Janeiro: Ed. Rio; IOB Thomson, 2006.

- MALUF, Sâmia Nagib. **Administrando o comércio exterior do Brasil**. Ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000.
- MARINS, Paulo César Garcez. **Através da rótula: sociedade e arquitetura no Brasil, séculos XVII a XX**. São Paulo: Humanitas, 2001.
- MELO, Fábio Soares. **Incentivos fiscais e segurança jurídica**. São Paulo, MP: 2007.
- MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**. São Paulo: Saraiva, 2003. 310 p.
- Modalidades de importação, <http://www.receita.fazenda.gov.br>, acesso em 19 de junho de 2011. As 17h15min.
- PRADO, S. e CAVALCANTI, Carlos E. G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap; Fapesp; Brasília: IPEA, 2000.
- RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável à Regulamento de ICMS de Santa Catarina, <http://www.sef.sc.gov.br>, acesso em 19 de junho de 2011. As 16h14min.
- ROSA, D. D. **A história da (tributação) sonegação brasileira. Ou pior que conviver com a sonegação é acabar com ela**. Artigo disponível em: <http://www.advogado.adv.br/artigos>. Acessado em 05 de setembro de 2011.
- SECCO, A.; LIMA, G. DE. Pra tirar a fera da sala. **Veja**. São Paulo, ano 36, n. 35, p. 36 – 43, set. 2003.
- SHANGAKI, Mário. **Gestão de Impostos: para pessoas físicas e jurídicas**. São Paulo: Saint Paul Institute of Finance, 2003. p. 316.
- SOUZA, L. E. de; BERGAMASCO, C.. O tormento dos impostos. **Pequenas empresas grandes negócios**. São Paulo, Ano XIII, n. 152, p. 16 – 21, set. 2001.
- VAZQUEZ, José Lopes. **Comércio exterior brasileiro**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ANEXO

ANEXO I

Dos Regimes Especiais – RICMS Santa Catarina

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

I - herbicidas, amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos, fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, para uso na agricultura ou pecuária, pelo próprio importador, desde que inscrito no CCICMS ou no RSP;

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

III - mercadoria destinada à comercialização;

IV - conversores de canal de 550 mhz, com controle remoto, classificados no código NBM/SH-NCM 8543.89.90, e decodificadores de vídeo, classificados no código da NBM/SH-NCM 8543.89.90, destinados a integrar o ativo imobilizado do importador, hipótese em que considera-se encerrada a fase do diferimento na data da alienação do bem ou no 24º (vigésimo quarto) mês contado da data de sua importação, o que ocorrer primeiro;

V - insumos, outros materiais e equipamentos destinados à construção, conservação, modernização ou reparo de embarcações pré-registradas ou registradas junto ao Tribunal Marítimo, no Registro Especial Brasileiro - REB, de que trata a Lei federal nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, hipótese em que não se aplica o disposto no art. 1º, § 2º, I;

VI - REVOGADO.

VII - máquinas e equipamentos destinados a indústria gráfica, sem similar produzido no País, destinados a integrar o ativo imobilizado do importador, considerando-se encerrada a fase do diferimento na data da alienação do bem, observado o disposto no § 28 (Lei nº 10.297/96, art. 43)

Notas:

7) V. art. 5º do Dec. nº 3.176/10

6) V. arts. 2º e 3º do Dec. nº 2605/09;

5) V. Art. 3º do Dec. nº 2.477/09;

4) V. art. 1º do Dec. nº 2128/09;

3) V. Dec. 1941/08, art. 1º modificado pelo art. 1º do Dec. 1958/08: importações realizadas por meio de portos localizados em outras unidades da Federação e cujos desembaraços aduaneiros sejam realizados em território catarinense, no período de 21 de novembro de 2008 a 15 de fevereiro de 2009;

2) V. art. 1º do Dec. nº 4.780/06;

1) V. arts. 1º e 2º do Dec. nº 3.797/05,

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, o importador deverá obter a liberação da mercadoria por meio eletrônico, nos termos do art. 193, I ou seu § 6º, do Anexo 6 ou, excepcionalmente, nas Gerências Regionais da Fazenda Estadual, por ocasião da importação, mediante visto prévio na Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS – GLME, na hipótese do Anexo 6, art. 193, § 10.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo também à importação de mercadoria originária de países membros ou associados ao Mercosul, cuja entrada no território nacional ocorra por outra unidade da Federação, desde que realizada exclusivamente por via terrestre.

Nota:

Art. 3º do Dec. nº 3.989/06 dispõe que os efeitos da Alt. 1049 retroagem às operações ocorridas desde 24.07.03.

§ 3º O diferimento de que trata este artigo não se aplica às importações realizadas por empresas enquadradas no Simples Nacional.

§ 4º A concessão do regime especial de que trata este artigo condiciona-se:

I - à apresentação pelo interessado de requerimento instruído com:

- a) comprovante do recolhimento da taxa correspondente;
- b) outros documentos julgados necessários;

II - na hipótese do inciso III do caput, para a concessão do regime especial, o estabelecimento deverá atender ainda às seguintes condições:

a) estar previamente habilitado no sistema Ambiente de Registro e Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros – RADAR, da Secretaria da Receita Federal do Brasil;

b) apresentar garantia real ou fidejussória;

c) REVOGADA.

d) utilizar os serviços das Comissárias de Despacho Aduaneiro estabelecidas no Estado;

e) REVOGADA.

§ 5º - REVOGADO.

§ 6º O regime especial não será concedido ou, se concedido, será imediatamente revogado ou alterado, conforme o caso, se do benefício decorrerem efeitos negativos para a economia catarinense;

§ 7º - REVOGADO.

§ 8º Nas hipóteses dos incisos III e IV do “caput”, o estabelecimento importador deverá emitir:

I - documentos fiscais de série distinta para as saídas das mercadorias importadas com o benefício ou identificá-las com código específico;

II - relatório mensal, até o dia 10 (dez) do mês subsequente ao da realização das operações, que será mantido à disposição do fisco, contendo, no mínimo:

a) o mês e o ano de referência;

b) o valor das importações realizadas no período, indicando, separadamente, as alcançadas pelo diferimento e o número das respectivas declarações de importação;

c) o valor das saídas e o imposto debitado, indicando, separadamente, os relativos a mercadorias importadas com o tratamento previsto neste artigo, bem como os números das respectivas notas fiscais.

§ 9º A critério da autoridade concedente poderá ser dispensada a exigência prevista no “caput”:

I - nas hipóteses do inciso I; ou

II - por motivo de força maior ou caso fortuito, quando devidamente comprovado.

§ 10. O disposto no inciso V do “caput” não se aplica à importação de materiais para uso ou consumo do próprio estabelecimento ou à aquisição de máquina, equipamento e qualquer outro bem destinado ao ativo imobilizado.

§ 11. REVOGADO.

§ 12. REVOGADO.

§ 13. REVOGADO.

§ 14. REVOGADO.

§ 15. REVOGADO.

§ 16. As saídas em transferência para outras unidades da Federação equiparam-se à comercialização.

Nota:

Art. 2º do Dec. nº 3.263/05 - Prevê que as disposições do § 16, na redação dada pela Alteração 638, produzem efeitos desde 01.08.03.

§ 17. REVOGADO.

§ 18. Sem prejuízo da obrigação tributária principal relativa à operação própria, a autoridade competente para conceder o regime especial previsto no “caput” poderá

adequar as obrigações previstas no § 8º de acordo com as necessidades do contribuinte, bem como, se for o caso, as obrigações relativas à substituição tributária.

§ 19. REVOGADO.

§ 20. REVOGADO.

§ 21. O regime especial de que trata o “caput” poderá, mediante solicitação do interessado e observadas as mesmas condições em que haja sido deferido, ser estendido a estabelecimento de empresa controlada daquela a quem concedido originalmente.

§ 22. Não será concedido regime especial na hipótese de o contribuinte possuir débito para com a Fazenda Estadual.

§ 23. O descumprimento de qualquer das condições previstas no § 4º, II, “c”, “d” e “e” implica revogação do regime.

§ 24. A garantia prevista no § 4º, II, “b”:

I - será dispensada desde que, a cada desembaraço, seja recolhido, a título de antecipação do imposto devido pela saída subsequente do estabelecimento importador, importância equivalente a 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento) da base de cálculo definida no art. 9º, IV, do Regulamento, considerando-se, para efeitos da alínea “f” do mencionado dispositivo, como incidente a alíquota de 12% (doze por cento); e

II – a critério do Secretário de Estado da Fazenda poderá ser dispensada desde que o requerente:

a) seja ou tenha sido, nos últimos 24 (vinte e quatro) meses, detentor de regime especial relacionado à importação pelo período mínimo de 12 (doze) meses; e

b) não possua débito do imposto.

c) nos últimos 12 (doze) meses:

1. não tenha atrasado o recolhimento do imposto;

2. não tenha cometido infração relativa à obrigação principal;

d) fature anualmente, em média, no mínimo, como decorrência da atividade de importação objeto do regime especial, R\$ 24.000.000,00 (vinte e quatro milhões de reais).”

Nota:

V. art. 1º da Portaria nº 002/10

§ 25. Na importação realizada por conta e ordem de terceiro, o percentual previsto no § 24, I, poderá ser reduzido para até:

I - 3% (três por cento), em se tratando de cevada, malte, lúpulo e cobre;

II - 4% (quatro por cento), em se tratando de outras mercadorias.

§ 26. O montante do imposto a ser diferido fica limitado a dois terços do valor da garantia.

§ 27. Fica automaticamente cancelado o regime especial concedido com base no inciso III do caput, caso o beneficiário:

I – não realize desembaraço de mercadoria nos 6 (seis) meses subsequentes à sua concessão; ou

II – proceda a alteração de seu quadro societário antes de decorridos 12 (doze) meses de sua concessão.

§ 28. Relativamente ao disposto no inciso VII do caput:

I - a comprovação de ausência de similaridade deverá ser feita por laudo emitido por entidade representativa do setor produtivo de máquinas, aparelhos e equipamentos com abrangência em todo território nacional ou por órgão federal especializado.

II - na hipótese de alienação do bem o importador deverá recolher:

a) 100% (cem por cento) do valor do imposto diferido, se a alienação ocorrer antes de decorrido 1 (um) ano da data do desembaraço aduaneiro;

b) 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto diferido, se a alienação ocorrer após 1 (um) ano e até 2 (dois) anos da data do desembaraço aduaneiro;

c) 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto diferido, se a alienação ocorrer após 2 (dois) anos e até 3 (três) anos da data do desembaraço aduaneiro;

d) 25% (vinte e cinco por cento) do valor do imposto diferido, se a alienação ocorrer após 3 (três) anos e até 4 (quatro) anos da data do desembaraço aduaneiro;

III - o diferimento também se aplica na hipótese do bem ser importado por empresa arrendadora para utilização pela indústria gráfica mediante contrato de arrendamento mercantil celebrado entre as partes.

Nota:

2) V. art. 5º do Dec. nº 3.176/10

1) V. art. 2º do Dec. nº 2.771/09

Art. 10-A. O imposto fica diferido para a etapa seguinte de circulação na entrada de mudas de videira no estabelecimento do importador, desde que a importação seja realizada através de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados situados neste Estado.

Art. 10-B. Ficam diferidas as parcelas correspondentes a 29,411% (vinte e nove inteiros e quatrocentos e onze milésimos por cento) e a 52% (cinquenta e dois por cento) do imposto devido nas saídas, sujeitas, respectivamente, às alíquotas de 17% (dezessete por cento) e de 25% (vinte e cinco por cento):

I - de estabelecimento industrial, de plástico e suas obras, destinados à construção civil, classificados no Capítulo 39 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado – NBM/SH - NCM;

Nota:

O art. 2º do Dec. nº 2.810/04 dispõe que o art.10-B, I, entra em vigor a partir de 01.01.05

II - de estabelecimento importador, de mercadoria cuja entrada tenha sido abrangida pelo diferimento previsto no art. 10 e no Anexo 2, art. 148-A.

III – REVOGADO.

IV – REVOGADO.

V – de produtos de informática promovidas por estabelecimento que utilize o benefício previsto nos seguintes dispositivos do Anexo 2:

a) art. 15, VIII e § 2º; ou

b) Seção XXX do Capítulo V;

VI - de vinho, promovida por estabelecimento industrial produtor de vinho, exceto em relação às mercadorias beneficiadas pelo disposto no Anexo 2, art. 21, inciso X;

§ 1º O diferimento previsto no inciso I não se aplica:

I - na saída destinada a consumidor final e a contribuinte enquadrado no regime único de arrecadação previsto na Constituição Federal, art. 146, parágrafo único;

II - quando a operação for contemplada com outro benefício fiscal.

§ 2º O diferimento previsto no inciso II do “caput” não se aplica:

I – na saída a contribuinte enquadrado no regime único de arrecadação previsto na constituição Federal, art. 146, parágrafo único; ou

II – na saída a consumidor final, exceto:

a) na hipótese do Anexo 2, art. 15, VII, quando destine pneus, câmaras ou protetores de borracha a prestador de serviço de transporte inscrito no CCICMS; e

b) quando se tratar de operação que destine a contribuinte do imposto mercadoria a ser integrada ao seu ativo permanente; e

III – quando a operação for contemplada com redução da base de cálculo ou isenção.

§ 3º Fica facultada a aplicação do percentual de 12% (doze por cento) sobre a base de cálculo, devendo ser consignado no documento fiscal o seguinte: “Diferimento parcial do imposto, nos termos do RICMS-SC/01, Anexo 3, art. 10.-B, Inciso...”.

§ 4º - REVOGADO.

§ 5º O diferimento previsto no inciso V não se aplica na saída destinada a consumidor final.

§ 6º Na hipótese do § 2º, II, “b”, o imposto devido pelo destinatário em razão do diferimento parcial poderá ser compensado, no mesmo período de apuração, com créditos registrados em conta gráfica.

§ 7º O diferimento previsto no inciso VI do “caput” não se aplica na saída destinada a consumidor final.

Art. 10-C. Fica diferido o imposto relativo ao diferencial de alíquotas nas entradas interestaduais de bens destinados a integrar o ativo permanente de concessionária de serviço público de transmissão de energia elétrica, desde que:

I - a empresa destinatária seja credenciada pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL);

II - os bens do ativo permanente sejam parte integrante do investimento relativo à construção de linhas de transmissão de energia e ampliação de subestações no Estado de Santa Catarina;

III - haja incremento de geração de empregos diretos e indiretos;

IV - a mão-de-obra seja prioritariamente contratada em Santa Catarina

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se somente nas operações destinadas a contribuinte que possua regime especial concedido pelo Secretário de Estado da Fazenda.

§ 2º Encerrar-se-á a fase de diferimento caso ocorra venda ou alienação do bem destinado ao ativo permanente, devendo, no mês em que a venda ou alienação ocorrer, ser recolhido o diferencial de alíquotas em denúncia espontânea.

Nota:

V. Portaria 81/09

Art. 10-D. Fica diferido para a etapa seguinte de circulação o imposto devido por ocasião do desembarço aduaneiro de mercadorias, máquinas, aparelhos e equipamentos, diretamente importados por empresa beneficiada pelo Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTE, instituído pela Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, para utilização exclusiva em porto localizado em território catarinense, na execução de serviços de carga, descarga e movimentação de mercadorias.

§ 1º O diferimento de que trata este artigo:

I - somente alcança a importação realizada por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, situados neste Estado;

II - não se aplica aos bens relacionados com as atividades administrativas do importador.

NOTAS:

1) Vide art. 14 da Lei nº 14.461/08 - efeitos a partir de 11.06.08.

2) Vide art. 9º da Lei nº 14.264/07 - efeitos a partir de 21.12.07.

§ 2º Na hipótese de encerramento de atividades do importador ou alienação do bem, o importador deverá recolher:

a) 100% (cem por cento) do valor do imposto diferido, se o encerramento de atividades ou a alienação ocorrer antes de decorrido 1 (um) ano da data do desembaraço aduaneiro;

b) 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto diferido, se o encerramento de atividades ou a alienação ocorrer após 1 (um) ano e até 2 (dois) anos da data do desembaraço aduaneiro;

c) 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto diferido, se o encerramento de atividades ou a alienação ocorrer após 2 (dois) anos e até 3 (três) anos da data do desembaraço aduaneiro;

d) 25% (vinte e cinco por cento) do valor do imposto diferido, se o encerramento de atividades ou a alienação ocorrer após 3 (três) anos e até 4 (quatro) anos da data do desembaraço aduaneiro.

Art. 10-E. Mediante regime especial concedido pelo Secretário de Estado da Fazenda, nas saídas com destino a contribuinte detentor do tratamento tributário previsto nos arts. 9º e 10 do Decreto nº 105, de 14 de março de 2007, o percentual de diferimento poderá ser reduzido para:

I – 58,823% (cinquenta e oito inteiros, oitocentos vinte e três milésimos por cento) nas operações sujeitas à alíquota de 17% (dezessete por cento); e

II – 41,667% (quarenta e um inteiros, seiscentos sessenta e sete milésimos por cento) nas operações sujeitas à alíquota de 12% (doze por cento).

§ 1º O regime especial somente será concedido ao contribuinte cujas saídas destinadas a contribuinte detentor do tratamento tributário com base no dispositivo legal citado no *caput*, realizadas nos últimos 12 (doze) meses, representem mais de 50% (cinquenta por cento) do valor total de suas operações de saída.

§ 2º Nas operações de que trata este artigo, desde que autorizado no regime especial, fica facultado aplicar diretamente o percentual de 7% (sete por cento) sobre a base de cálculo integral.

ANEXO II

Seção XVI
Dos Regimes Especiais – RICMS Tocantins

Art. 39. Em casos peculiares e objetivando facilitar o cumprimento das obrigações principal e acessória poder-se-á adotar regime especial.

Parágrafo único. Caracteriza-se regime especial, para os efeitos deste artigo, qualquer tratamento diferenciado da regra geral de emissão de documentos fiscais, de escrituração, apuração e recolhimento do imposto, inclusive aos beneficiários de programa de desenvolvimento ou fomento.

Art. 40. Os regimes especiais serão concedidos mediante a celebração de termo de acordo.

§ 1º Quando o regime especial compreender contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, será encaminhado o pedido, desde que favorável à sua concessão, à Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

§ 2º O regime especial é revogável a qualquer tempo, podendo, nos casos de acordo, ser denunciado isoladamente ou por ambas as partes.

§ 3º Os acordos ou regimes especiais envolvendo um contribuinte ou determinada categoria de contribuintes terão os respectivos termos publicados no Diário Oficial do Estado em forma de extrato.