

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC

CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DENISE STOCK

**OS TRIBUTOS INCIDENTES NOS PROCESSOS DE IMPORTAÇÃO: UM ESTUDO
DE CASO SOBRE UM PRODUTO DO SETOR AGROINDUSTRIAL**

CRICIÚMA

2013

DENISE STOCK

**OS TRIBUTOS INCIDENTES NOS PROCESSOS DE IMPORTAÇÃO: UM ESTUDO
DE CASO SOBRE UM PRODUTO DO SETOR AGROINDUSTRIAL**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Tiago Stock

CRICIÚMA

2013

DENISE STOCK

**OS TRIBUTOS INCIDENTES NOS PROCESSOS DE IMPORTAÇÃO: UM ESTUDO
DE CASO SOBRE UM PRODUTO DO SETOR AGROINDUSTRIAL**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Tributária.

Criciúma, 10 de Julho de 2013.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp. Tiago Stock - Orientador

Prof. Esp. José Luiz Possolli - Examinador

Prof. Esp. André Góes - Examinador

Dedico este trabalho aos meus pais, ao meu irmão e aos meus amigos, que me auxiliaram nesta caminhada e me deram forças para seguir em frente.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pelo dom da vida, por seu amor infinito, por todas as alegrias, pela saúde e pela força que me concedeu para que conseguisse chegar até aqui, sem ele nada sou.

Aos meus pais, Delso e Bernadette, que sempre acreditaram em mim. Obrigado por cada incentivo e orientação, pelas orações em meu favor, pela preocupação para que estivesse sempre andando no caminho correto. Obrigado por existirem em minha vida, sei que sem vocês não seria nem metade do que sou.

Ao meu irmão e orientador Tiago Stock, que é meu exemplo de vida, muito obrigado por tudo que você representa, por sempre estar ao meu lado. Agradeço a Deus por ter colocado na minha vida o melhor irmão do mundo. Agradeço também pela sua contribuição na minha vida acadêmica e por sua influência na minha vida profissional.

Aos meus amigos do Diretório Acadêmico, Tamiris, Pedro, Bruno, Douglas e Nicoski, que muito me auxiliaram nessa jornada, por todas as experiências compartilhadas, pela força de sempre continuarmos, pelo esforço conjunto que sempre acabava em festa e, principalmente, pelas amizades sinceras, pois mesmo quando distantes, estão presentes em minha vida.

Aos meus amigos de classe, Haline, Géssica, Miriana, Paula, Jéssica e Hugo, que juntos alegraram minhas noites em sala de aula e muito aprendemos em conjunto.

Sou grata ao corpo docente de Ciências Contábeis, que foi parte importante na construção de cada degrau rumo aos meus sonhos. Agradeço a família contábeis que me proporcionou momentos inesquecíveis e que muito fez de mim e de minha história.

Obrigada a todos que, mesmo não estando citados aqui, tanto contribuíram para a conclusão desta etapa e para a Denise que sou hoje.

“Agradeço todas as dificuldades que enfrentei; não fosse por elas, eu não teria saído do lugar. As facilidades nos impedem de caminhar. Mesmo as críticas nos auxiliam muito”.

Chico Xavier

RESUMO

STOCK, Denise. **Os tributos incidentes nos processos de importação: um estudo de caso sobre um produto do setor agroindustrial**. 2013. 105 p. Orientador: Tiago Stock. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

Ambientes empresariais competitivos requerem estratégias para se destacarem no mercado. A importação de mercadorias, seja ela para insumos, revenda ou bens para o ativo imobilizado, é uma alternativa utilizada para se chegar a este propósito. No entanto, o desconhecimento da carga tributária voltada para as importações, faz com que as mesmas tenham valores onerados neste processo. Desta forma, o presente trabalho objetivou evidenciar os tributos incidentes nos processos de importação sobre um produto do setor agroindustrial, mostrando as alternativas para a formação e o cálculo dos tributos mediante a modalidade de importação escolhida. Para tanto, no primeiro capítulo, foi explanado sobre o sistema tributário nacional, juntamente com as espécies tributárias e os princípios constitucionais tributários. Logo, evidenciaram-se os procedimentos aduaneiros tributários incidentes nos processos de importação. Em seguida, demonstraram-se as modalidades de importação existentes. A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica, principalmente, em vista da vasta legislação tributária brasileira existente, e um estudo de caso demonstrando na prática este processo. O estudo conseguiu atingir seus objetivos, evidenciando os cálculos dos tributos em uma importação de um trator agrícola e as alternativas existentes mediante a opção entre as modalidades de importação.

Palavras-chave: Importação. Comércio Exterior. Tributos.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Ficha de Conteúdo de Importação	57
Figura 2 – Esquema Gráfico da Substituição Tributária Progressiva	64
Figura 3 – Nota Fiscal de Entrada Importação Direta sem diferimento do ICMS	81
Figura 4 – Nota Fiscal de Entrada Importação Direta com diferimento do ICMS	83
Figura 5 – Nota Fiscal de Entrada Importação por Conta e Ordem de Terceiros com diferimento do ICMS	86
Figura 6 – Nota Fiscal de Transferência Importação por Conta e Ordem de Terceiros com diferimento do ICMS	87
Figura 7 – Nota Fiscal de Compra Importação por Encomenda com diferimento do ICMS	91
Figura 8 – Nota Fiscal de Venda Importação por Encomenda com diferimento do ICMS	92

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Balança comercial brasileira – 2006 a 2012 US\$ milhões.....	31
Tabela 2 – Tabela A - Origem da Mercadoria ou Serviço.....	55
Quadro 1 – Passos utilizados para procedimentos de importação.....	32
Quadro 2 – Tipo de tributo, alíquotas e base legal	74
Quadro 3 – Valor Aduaneiro.....	75
Quadro 4 – Cálculo do Imposto de Importação	76
Quadro 5 – Cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados.....	76
Quadro 6 – Cálculo do PIS-Importação e da COFINS-Importação	77
Quadro 7 – Cálculo do PIS-Importação e da COFINS-Importação com redução da base de cálculo	78
Quadro 8 – Cálculo do ICMS na Importação Direta	80
Quadro 9 – Cálculo da Importação Direta com diferimento do ICMS	82
Quadro 10 – Cálculo do ICMS na Importação por Conta e Ordem de Terceiros	84
Quadro 11 – Cálculo do ICMS na Importação por Encomenda.....	89

LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E SÍMBOLOS

§	Parágrafo
ADI	Ato Declaratório Interpretativo
AFRMM	Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante
Art.	Artigo
BIT	Bens de Informática e de Telecomunicações
BK	Bens de Capital
CAMEX	Câmara de Comércio Exterior
CF	Constituição Federal
CFOP	Código Fiscal de Operações e Prestações
CI	Conteúdo de Importação
CIDE	Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CST	Códigos da Situação Tributária
CTN	Código Tributário Nacional
DARE	Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
DCI	Declaração Complementar de Importação
DI	Declaração de Importação
DIAT	Direção de Administração Tributária
DOU	Diário Oficial da União
FCI	Ficha do Conteúdo de Importação
FOB	<i>Free on Board</i> (Livre a bordo)
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
II	Imposto sobre Importação
IE	Imposto sobre Exportação
IEG	Impostos Extraordinários de Guerra
IN	Instrução Normativa
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras

IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
LC	Lei Complementar
MERCOSUL	Mercado Comum do Sul
MP	Medida Provisória
MVA	Margem de Valor Agregado
Nº	Número
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
NF-e	Nota Fiscal Eletrônica
PADIS	Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PATVD	Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para a TV Digital
PIS	Programa de Integração Social
PROGEX	Programa de Apoio Tecnológico à Exportação
R\$	Reais
RA	Regulamento Aduaneiro
RADAR	Registro e Supervisão de Comércio Exterior
RICMS	Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
RIPI	Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados
SAT	Sistema de Administração Tributária
SC	Santa Catarina
S.D.A.	Sindicato dos Despachantes Aduaneiros
SEF	Secretaria de Estado da Fazenda
SINIEF	Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais
SISCOMEX	Sistema Integrado de Comércio Exterior
SRF	Secretaria da Receita Federal
ST	Substituição Tributária
STN	Sistema Tributário Nacional

TEC	Tarifa Externa Comum
THC	<i>Terminal Handling Charge</i> (Capatazia)
TIPI	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados
TTD	Tratamento Tributário Diferenciado
US\$	Dólar
VMLE	Valor da Mercadoria no Local de Embarque

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 TEMA E PROBLEMA	15
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	16
1.3 JUSTIFICATIVA	16
2 REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	19
2.2 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	20
2.2.1 Impostos	20
2.2.2 Taxas	21
2.2.3 Contribuição de melhoria	21
2.2.4 Empréstimos compulsórios	22
2.2.5 Contribuições especiais	23
2.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	24
2.4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	25
2.4.1 Princípio da legalidade	25
2.4.2 Princípio da igualdade ou isonomia	26
2.4.3 Princípio da irretroatividade	27
2.4.4 Princípio da anterioridade	27
2.4.5 Princípio da capacidade contributiva	28
2.4.6 Princípio da proibição do confisco	28
2.5 COMÉRCIO EXTERIOR	29
2.5.1 Comércio exterior brasileiro	30
2.6 IMPORTAÇÕES	31
2.7 PROCEDIMENTOS ADUANEIROS TRIBUTÁRIOS	33
2.7.1 Despesas acessórias	34
2.7.1.1 Despesas alfandegárias	34
2.7.1.2 Despesas de nacionalização	35
2.7.2 Imposto de importação	36
2.7.2.1 Incidência	36
2.7.2.2 Fato gerador	37
2.7.2.3 Base de cálculo e alíquotas.....	38
2.7.2.4 Contribuinte	39

2.7.3 IPI-importação.....	39
2.7.3.1 Incidência	40
2.7.3.2 Fato gerador	41
2.7.3.3 Base de cálculo e alíquotas.....	41
2.7.3.4 Contribuinte	42
2.7.3.5 Não-cumutatividade.....	43
2.7.4 PIS/PASEP e COFINS-importação.....	43
2.7.4.1 Incidência	44
2.7.4.2 Fato gerador	44
2.7.4.3 Base de cálculo e alíquotas.....	45
2.7.4.4 Contribuinte	48
2.7.4.5 Não-cumulatividade.....	49
2.7.5 ICMS-importação	49
2.7.5.1 Incidência	50
2.7.5.2 Fato gerador	50
2.7.5.3 Base de cálculo e alíquotas.....	51
2.7.5.4 Contribuinte	52
2.7.5.5 Não-cumulatividade.....	53
2.7.5.6 Resolução nº 13 do senado federal.....	54
2.7.5.7 Regime especial em Santa Catarina	57
2.7.5.7.1 Saídas estaduais.....	58
2.7.5.7.2 Saídas interestaduais	59
2.7.5.8 Substituição tributária.....	60
2.7.5.8.1 Tipos de substituição tributária.....	62
2.7.5.8.1.1 Substituição tributária progressiva.....	62
2.8 MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO	64
2.8.1 Importação direta	65
2.8.2 Importação por encomenda	66
2.8.3 Importação por conta e ordem de terceiros.....	67
3. METODOLOGIA DA PESQUISA.....	69
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	69
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	70
4. ESTUDO DE CASO	72
4.1 CONCEITO SOBRE SETOR AGROINDUSTRIAL.....	72

4.2 BENEFÍCIOS PARA IMPORTAÇÃO DE UM TRATOR AGRÍCOLA	73
4.3 TRIBUTAÇÃO NA IMPORTAÇÃO DE UM TRATOR AGRÍCOLA.....	73
4.3.1 Tipo de tributos, alíquotas e base legal	73
4.3.2 Obtenção do valor aduaneiro	74
4.3.3 Cálculo dos tributos federais incidentes no processo de importação de um trator agrícola.....	75
4.3.3.1 Cálculo do imposto de importação	75
4.3.3.2 Cálculo do imposto sobre produtos industrializados.....	76
4.3.3.3 Cálculo do PIS/COFINS-importação	77
4.3.4 Cálculo do tributo estadual incidente no processo de importação de um trator agrícola	79
4.3.4.1 Importação direta.....	79
4.3.4.1.1 <i>ICMS na importação direta</i>	79
4.3.4.2 Importação por conta e ordem de terceiros.....	83
4.3.4.2.1 <i>ICMS na importação por conta e ordem de terceiros</i>	84
4.3.4.3 Importação por encomenda.....	88
4.3.4.3.1 <i>ICMS na importação por encomenda</i>	89
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	94
REFERÊNCIAS.....	96
ANEXOS	102
ANEXO A.....	103

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo, aborda-se o tema e o problema deste trabalho, identificando os objetivos a serem atingidos no decorrer dos estudos. Em seguida, elucida-se a justificativa, por meio da qual a relevância do tema torna-se evidente.

1.1 TEMA E PROBLEMA

O crescimento do comércio internacional foi lento ao longo dos anos, devido, principalmente, aos meios de transporte rudimentares utilizados pelo homem. Ao longo dos séculos esses meios foram sendo aprimorados, isto juntamente com o desenvolvimento da indústria, dos meios de produção e trabalho, possibilitaram o aperfeiçoamento de equipamentos complementares, como *pallets*, *big bags*, entre outros, permitindo a união das cargas para embarque, movimentação e transporte mais seguro, desta forma, agilizando as operações e tendo o comércio exterior uma evolução relevante e sustentada no mercado.

A globalização econômica ocasionou intensas mudanças no cenário da economia mundial, em decorrência do acentuado aumento do comércio, das transações financeiras internacionais e dos investimentos em empresas multinacionais. Diante da competitividade do mercado atual, a importação, seja ela de produtos para revenda, insumos, ou bens para o ativo imobilizado, é um meio utilizado pelas organizações para expandir seus interesses.

Mediante este cenário, a abertura da economia brasileira tornou-se imprescindível e a mesma foi resultado da própria evolução da economia global e tem como agentes principais a integração econômica entre os países, a inovação dos meios de produção, comercialização e transporte, e ao aumento da eficiência da comunicação. Ao que se refere às importações, o governo brasileiro criou medidas no intuito de expandir este negócio, e entre as mesmas destacam-se, principalmente, a eliminação das restrições das barreiras não tarifárias, a implantação de um processo de redução de alíquotas do Imposto de Importação e a exclusão da maioria dos regimes especiais, reduzindo, assim, o nível de proteção da indústria nacional.

Esta diminuição do nível de proteção proporcionou o estímulo à concorrência internacional por intermédio da modernização da indústria a médio e longo prazos. É importante ressaltar que devido ao processo acelerado da abertura econômica, em grande parte, as empresas brasileiras ainda não absorveram as mudanças nos seus processos de gestão relacionados à sistemática da importação, sendo que muitas delas desconhecem os reais tributos incidentes com este tipo de operação, onde, em muitos casos, os mesmos são mais representativos do que o frete internacional, seguro e as despesas aduaneiras. Deste modo, o conhecimento da carga tributária de uma importação se destaca como de fundamental importância para que as importações saiam dos papéis e se tornem realidade.

Diante disto chega-se ao seguinte problema: Quais os tributos incidentes em um processo de importação de um produto do setor agroindustrial?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral deste trabalho visa evidenciar os tributos incidentes nos processos de importação sobre um produto do setor agroindustrial.

Os objetivos específicos estabelecidos no intuito de se chegar ao resultado almejado são:

- conhecer o sistema tributário nacional;
- identificar os princípios constitucionais tributários;
- evidenciar os tributos incidentes sobre os processos de importação;
- explanar sobre as modalidades de importação existentes;
- demonstrar os cálculos de um processo de importação de um produto do setor agroindustrial.

1.3 JUSTIFICATIVA

O desenvolvimento do comércio mundial evidencia a relevância das negociações estrangeiras para a integração dos países, pois a cada dia que passa

os mercados tornam-se mais competitivos e a globalização mundial está derrubando as fronteiras, criando um novo mercado.

A importância deste trabalho se dá devido ao comércio exterior ser o motivador dos relacionamentos entre os países, que tem a necessidade de efetuarem trocas de mercadorias ou serviços por variados motivos, podendo estar ligados aos recursos tecnológicos, aspectos naturais, entre outros. Também, proporciona a diminuição de riscos, pois ter acesso a apenas um mercado pode ocasionar problemas na medida em que a economia nacional poderá estar sujeita a crises imprevistas, que afetam alguns setores da economia, resultando na estagnação ou até mesmo retração desses mercados.

Outro fator relevante para empresas que atuam no setor de importação são os conhecimentos tributários, pois existem vários elementos que podem influenciar na tributação de um determinado produto, como se pode citar: localidade da empresa importadora, estrutura portuária, o próprio produto, a modalidade de importação escolhida, entre outros. Nesse cenário, torna-se necessário a utilização correta dos meios tributários que possibilitem uma importação inteligente e eficiente, objetivando maior competitividade com a utilização do máximo de benefícios previstos em lei.

Do ponto de vista teórico, esta pesquisa abordará conceitos referente à área tributária, com enfoque para os tributos incidentes em importações de mercadorias, no intuito de observar um assunto que está em constante desenvolvimento no mercado, uma vez que a importação nos mais variados países poderá dinamizar a economia. O auxílio de outros mercados busca manter o equilíbrio de uma empresa, que, assim, fica livre dos acontecimentos gerados por apenas um mercado.

Em relação à contribuição prática, este estudo apresentará os cálculos dos tributos federais e estaduais incidentes em cada modalidade de importação, fazendo com que as empresas busquem as melhores alternativas no mercado para suprir suas necessidades internas com maior seguridade e melhor gestão de tributos.

A contribuição deste trabalho para com a sociedade ocorrerá, visto que o Brasil vem movendo esforços para desenvolver, cada vez mais, a participação no mercado internacional. Isto significa dizer, que essa expansão gera emprego e

renda, mobiliza recursos financeiros e possibilita que o país continue importando produtos e serviços indispensáveis para o desenvolvimento nacional.

Desenvolver esta pesquisa torna-se possível, mediante a existência de variadas referências bibliográficas, dispostas em livros, artigos e publicações.

Sendo assim, entende-se ser indispensável que os profissionais da contabilidade atuantes no setor de importações, possuam profundo conhecimento tributário dessas transações, a fim de escolherem alternativas inteligentes na gestão tributária e estarem sempre atualizados perante as modificações da legislação, para poder orientar de forma clara e precisa os seus clientes, auxiliando na tomada de decisões, pois estes processos envolvem particularidades e requerem estudo sobre a legislação pertinente.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo está fundamentado para explicar de forma clara sobre a tributação brasileira com ênfase nos tributos de uma importação. Primeiramente, aborda-se sobre o sistema tributário nacional, juntamente com as espécies tributárias e os princípios constitucionais tributários. Em seguida, evidenciam-se os procedimentos aduaneiros tributários incidentes nos processos de importação. Por fim, demonstram-se as modalidades de importação existentes, com base na legislação vigente.

2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional (STN) encontra-se nas disposições da Constituição Federal (CF) de 1988 nos artigos 145 a 162, bem como em leis complementares, e está estruturado de forma a permitir ao Estado a obtenção de recursos para gerir suas atividades. Conforme o art. 2º do Código Tributário Nacional (CTN),

art. 2º O Sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº18, 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.

Harada (2006, p. 324) complementa que,

o Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

Conforme citado por Harada, o STN foi instituído visando harmonizar as relações da sociedade, respeitando seus princípios fundamentais, bem como o pacto federativo entre os entes que o compõem, sendo eles a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. O STN influencia diretamente à situação econômica de um país, pois a partir da regulamentação do mesmo, a economia pode produzir com eficiência, a fim de promover o desenvolvimento sustentável e alcançar a competitividade nas transações comerciais externas.

2.2 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

De acordo com a CF/88, em seu art. 145, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria.

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

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Ainda foram acrescentados à CF/88 dois novos tributos: o empréstimo compulsório, no art. 148, e as contribuições denominadas de “Parafiscais” ou “Especiais”, constantes do art. 149 e 149-A, onde se incluem as Contribuições Sociais, as Contribuições Previdenciárias, as Contribuições da Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) e as contribuições de interesse das categorias profissionais. Em seguida, breve conceituação das características de cada uma delas.

2.2.1 Impostos

Os impostos estão previstos no art. 145 da CF/88 e são tributos que não possuem nenhuma dependência entre o valor recolhido ao Estado com os serviços prestados pelo mesmo, sendo assim, caracterizados como tributos não vinculados. O CTN especifica, em seu art. 16, que o “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Fabretti (2003, p. 116) complementa que o imposto é:

aquele que, uma vez instituído por lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto, não está vinculado a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo.

Conforme destacam o CTN e Fabretti, no recolhimento dos impostos, o Estado não está obrigado a proporcionar ao contribuinte algum tipo de contraprestação direta e imediata, não tendo um destino específico para este tributo,

pois sua finalidade é de investir e colaborar com as despesas da administração pública.

2.2.2 Taxas

A taxa é um tributo em forma de exigência financeira à pessoa privada ou jurídica por utilizar serviços fundamentais oferecidos pelo Estado, sendo seu recolhimento vinculado diretamente ao serviço prestado, conforme cita Harada (2006, p. 329),

podemos conceituar a taxa como um tributo que surge da atuação estatal diretamente dirigida ao contribuinte, quer pelo exercício do poder de polícia quer pela prestação efetiva ou potencial de um serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo difere, necessariamente, da de qualquer imposto.

O CTN, em seu art. 77, estabelece que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios podem instituir taxas para a disponibilização de determinados serviços,

art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Diferentemente do imposto, o contribuinte, ao pagar a taxa, recebe algum benefício ou vantagem em forma desta contraprestação, como a utilização de serviços públicos, higiene, segurança, boa ordem, entre outros.

2.2.3 Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria está disposta no art. 145, inciso III da CF/88 e é um tributo com fundo social, cobrado pelo Estado, em face de o proprietário de um imóvel ser beneficiado por um valor acrescido ao mesmo por conta de uma obra pública. De acordo com Machado (2004, p. 72), contribuição de melhoria

é o tributo cuja obrigação tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrente de obra pública. Distingue-se do imposto porque depende de atividade estatal específica, e da taxa porque a atividade estatal de que depende é diversa. Enquanto a taxa esta ligada ao exercício regular do poder de polícia, ou a serviço público, a contribuição de melhoria está ligada

à realização de obra pública. Caracteriza-se, ainda, a contribuição de melhoria por ser o seu fato gerador instantâneo e único.

Conforme destacado por Machado, as contribuições de melhoria são cobradas somente na região beneficiada pela obra. Assim, a realização da mesma é o que torna este tipo de tributo vinculado ao referido contribuinte que foi beneficiado indiretamente, sendo que é a valorização do imóvel que justifica sua cobrança. As contribuições de melhoria estão regulamentadas no CTN, em seu art. 81.

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

Neste contexto, a contribuição de melhoria visa distribuir de forma mais justa o benefício agregado aos imóveis, decorrente de determinadas obras públicas, uma vez que a mesma não ocorre devido ao interesse privado, mas sim pelo interesse público que a obra traz para a sociedade como um todo.

2.2.4 Empréstimos compulsórios

O empréstimo compulsório serve para atender a situações excepcionais, sendo um tributo de competência exclusiva da União, instituído por meio de lei complementar e deve ser aprovada por maioria absoluta no Congresso Nacional.

No texto da CF/88, em seu art. 148, dispõe que:

art. 148 – CF/1988. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

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

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

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

O empréstimo compulsório é a única espécie de tributo que não figura receita definitiva, por não ser um ingresso definitivo aos cofres públicos, pois será restituído aos contribuintes em prazo legal estabelecido.

2.2.5 Contribuições especiais

As contribuições especiais estão previstas na CF/88 e são divididas em: contribuições sociais, CIDE e contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

As contribuições sociais estão disciplinadas no art. 195 da CF/88 e, segundo afirma Harada (2003, p. 327), são como “um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade destinado a assegurar os direitos a saúde, a previdência e a assistência social”. Estas contribuições, como o próprio nome diz, são financiadas pela sociedade de forma indireta e servem para custear a saúde, previdência social, assistência social e demais contribuições sociais gerais determinadas pelo Estado.

A CIDE é outro tipo de contribuição especial e segundo Fabretti (2003, p. 120) “as CIDE’s são contribuições regulatórias, utilizadas como instrumento de política econômica para enfrentar determinadas situações que exijam intervenção da União na economia do país”. Deste modo, esta contribuição serve para custear as despesas que a União suporta quando desenvolve ações de intervenção no domínio econômico, bastante utilizada sobre as importações de produtos e serviços como meio de regular a economia.

A contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas é regida pela CF/88, em seu art. 149. Conforme elucida Amaro (2006, p. 55), estas contribuições são “tributos destinados ao custeio das atividades das instituições fiscalizadoras e representativas de categorias econômicas ou profissionais, que exercem funções legalmente reputadas como de interesse público”. Assim, as mesmas são destinadas para custear as entidades representativas de classes, um exemplo seria as contribuições devidas ao Conselho Regional de Contabilidade (CRC).

De acordo com Oliveira (2005), este tipo de tributo foi criado visando auxiliar financeiramente os órgãos previdenciários, assistenciais e das categorias profissionais, e também objetivam custear o poder de controle do Estado para manter os órgãos de classe, como sindicatos, que representam determinada categoria profissional.

Como objetivam atingir determinadas finalidades, o valor de sua arrecadação deve estar vinculado ao custeio de uma atividade de competência estatal.

2.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária é outorgada pela Constituição Federal Brasileira à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para que os mesmos possam instituir e arrecadar os tributos especificados na própria CF/88.

Conforme o art. 153 da CF/88, os impostos a cargo da União são:

art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Com relação aos impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme o art. 155 da CF/88, são:

art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

- I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- III - propriedade de veículos automotores.

Já os impostos de competência dos Municípios, são estabelecidos de acordo com o art. 156 da CF/88:

art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I - propriedade predial e territorial urbana;
- II - 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 cessão de direitos a sua aquisição;
- III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Neste contexto, cada tributo possui seu ente tributário, sendo que os mesmos devem ser regidos harmonicamente, para que seja respeitada a legislação e não haja bitributação.

2.4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Com a implementação do STN, a CF instituiu a legislação dos princípios constitucionais tributários que estabelecem os limites de tributação entre os entes federativos. Conforme Cassone (2009, p. 82) “A constituição outorga competência para instituir tributos tanto à União, como aos Estados, Distrito Federal e Municípios, e ao mesmo tempo estabelece limites a esse poder de tributar”.

Oliveira *et. al* (2009, p. 10) complementam que “os princípios constitucionais tributários prevalecem sobre todas as demais normas jurídicas, as quais só tem validade se editadas em rigorosa consonância com eles”. De acordo com os autores, os princípios constitucionais impedem que os órgãos tributários operem de forma abusiva para com os contribuintes.

Os princípios constitucionais tributários se dividem em: princípio da legalidade, da igualdade ou isonomia, da irretroatividade da lei, da anterioridade da lei, da capacidade contributiva e da proibição do confisco. A seguir, serão descritos estes princípios definidos pela CF/88.

2.4.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade está fundamentado no art. 150, inciso I, da CF/88, e consiste na necessidade de lei formal para que os órgãos tributários possam exigir ou aumentar tributos. O art. 150, inciso I, da CF/88 estabelece que:

art.150. Sem Prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, as Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I – Exigir ou aumentar tributo sem lei que a estabeleça;

Entretanto, existem alguns tributos que não se enquadram no princípio da legalidade, tais como o Imposto sobre Importação (II), Imposto sobre Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), conforme estabelece o art. 153, § 1:

art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:
I - importação de produtos estrangeiros;
II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
III - renda e proventos de qualquer natureza;
IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; (grifamos)

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º. É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V. (Constituição Federal, art. 153)

Também não se enquadram neste princípio o ICMS Combustíveis e a CIDE Combustíveis, estando previstas as exceções, respectivamente, no art. 155, IV e art. 177, § 4º, inciso I, “b” da CF/88. Assim, estes tributos podem ser alterados por meio do poder executivo, porém necessitam ser aprovados via decreto presidencial e atender as limitações dispostas na legislação.

2.4.2 Princípio da igualdade ou isonomia

O princípio da igualdade ou isonomia está fundamentado no art. 150, inciso II, da CF/88, e estabelece que não deve haver distinção de tratamento entre contribuintes que se encontram em mesma situação, independentemente de sua natureza. Segundo o art. 150, inciso II, da CF/88:

[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Esse princípio institui a obrigatoriedade do agente arrecadador de tratar de forma igualitária os contribuintes que se encontrem em situação econômica equivalente, este fato pode ser melhor analisado na tabela do imposto de renda, onde são cobradas alíquotas diferenciadas por faixas de renda distintas. Fabretti e Fabretti (2004, p. 67) esclarecem que

os tributos diretos que incidem sobre a propriedade e a renda, também denominados de pessoais, devem respeitar a capacidade do sujeito passivo, ou seja, incidir de acordo com o valor da propriedade e faixa de renda do contribuinte, assegurando, dessa forma, que os que se encontrem em melhor situação econômica contribuam mais, diminuindo a carga tributária dos que têm pouca renda e menor patrimônio.

Desta forma, objetiva-se garantir que a tributação esteja em conformidade com a capacidade contributiva do sujeito, realizando, assim, a tributação com justiça social.

2.4.3 Princípio da irretroatividade

O princípio da irretroatividade da lei está disposto no art. 150, inciso III, alínea “a” da CF/88 e estabelece que não poderá ser cobrado tributos para os fatos pretéritos à vigência da lei. Segundo este artigo,

[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Fabretti e Fabretti (2009, p. 67) acrescentam que

a irretroatividade tributária também é espécie do princípio geral da irretroatividade da lei, expresso no inciso XXXVI do art. 5º da CF/88, que diz: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.” Em resumo, a lei aplica-se aos fatos que se realizam após sua entrada em vigor. Não pode retroagir para alcançar fatos já ocorridos na vigência de lei anterior. A exceção dessa regra é em matéria penal, conforme disposto no inciso XI, do art. 5º da CF, que dispõe: “a lei penal não retroage, salvo para beneficiar o réu”. Dessa forma, a lei que prevê pena mais branda retroage sempre para beneficiar o réu, nos casos em que a lei anterior previa penas mais severas.

De acordo com os autores, somente os fatos ocorridos após a instituição da lei podem ser cobrados, a menos que a mesma beneficie o contribuinte, em matéria penal, sempre estando de acordo com a legislação.

2.4.4 Princípio da anterioridade

O princípio da anterioridade da lei está fundamentado no art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c” da CF/88 e estabelece que não é permitido que a lei aumente ou institua/cobre um tributo no mesmo ano de sua edição e/ou antes de decorridos noventa dias da data de sua publicação. Segundo este artigo,

[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]

III - cobrar tributos:

[...]

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

c) antes de decorrentes 90 (noventa) dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observando o disposto na alínea b;

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I (empréstimos compulsórios para atender despesas extraordinárias), 153, I, II, IV e V (imposto sobre importações, imposto sobre exportações, IPI e IOF); e 154, II (impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa); e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III (IPVA), e 156, I (IPTU).

Portanto, em conformidade com este artigo, o princípio da anterioridade proíbe que os contribuintes sejam surpreendidos com as novas cobranças de tributos, sem terem tido tempo aceitável para melhor conhecer a nova legislação, e poderem se organizar. Sendo que o II, IE, IOF e IEG não se submetem a este princípio, não estando inclusos em nenhuma das vedações relativas à anterioridade, seja a anual ou a nonagesimal.

2.4.5 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva, também conhecido como princípio da capacidade econômica, diz que os tributos devem ser graduados de acordo com a riqueza passível a ser tributada.

Segundo Amaro (2006, p. 136) este princípio regulamenta que

sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando a administração tributária, especialmente para conferir efetivamente a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da Lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Em conformidade com o autor, o princípio da capacidade contributiva visa assegurar a realização da justiça fiscal, considerando que o Estado repartirá seus encargos na proporção das possibilidades de pagamento de cada contribuinte.

2.4.6 Princípio da proibição do confisco

O princípio da proibição do confisco está fundamentado no art. 150, inciso IV, da CF/88, o qual estabelece que é vedado utilizar o tributo com efeito de confisco, ou seja, quando o mesmo ultrapassa o valor do produto.

Conforme definido por Silva (2004, p. 505), confisco “[...] é vocábulo que se deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*, tendo o sentido de ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei”.

Desta forma, um exemplo de confisco seria quando a alíquota efetiva sobre uma operação possua mais de 80% do seu valor econômico líquido (preço menos tributos) destinado ao fisco.

2.5 COMÉRCIO EXTERIOR

O comércio exterior tem parte relevante na história da humanidade, porém, seus aspectos políticos, sociais e econômicos ganharam ênfase nos últimos séculos, devido, principalmente, à melhoria dos meios de produção e transporte. Essas atuais modificações nos mercados aumentaram o nível de competitividade dos mesmos, fazendo com que os governos tomem medidas que possibilitem a manutenção das atividades empresariais.

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

De acordo com Ashikaga, as negociações com o mercado estrangeiro tornaram-se extremamente indispensáveis, devido aos países não terem tudo o que necessitam. Outros fatores também são relevantes, como a tecnologia, questões ecológicas, recursos financeiros, política, fazendo com que a relação de comércio entre os países se amplie cada vez mais. Keedi, (2011, p. 21) elucida que

a importância dos relacionamentos transcende os motivos materiais, podendo estar relacionada a motivos comerciais em que a compra e venda de mercadorias podem fazer parte de um conjunto mais abrangente de contatos e ações entre os países. A importância política também é relevante nas transações comerciais, podendo determinar o volume de negócios entre os países.

Conforme Keedi, as relações comerciais vão além da necessidade de trocar mercadorias, o comércio exterior torna-se uma ferramenta estratégica, sendo

um instrumento necessário ao desenvolvimento e a integração da economia mundial.

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

Neste contexto, os países, na busca de expandirem seus mercados, procuram outras fontes de fornecimentos, capazes de implementar e diversificar sua economia, e o comércio exterior vem para fortalecer as transações e criar vínculos entre os países a fim de facilitar as negociações.

2.5.1 Comércio exterior brasileiro

O comércio exterior brasileiro sofreu muitos abalos, influenciados pelos diversos planos econômicos internos criados, cujo objetivo principal era estabilizar a economia e originar a abertura comercial. De acordo com Mourão (2005 *apud* SILVA, 2008, p. 3),

a partir da crise do começo da década de 1980, a busca da competitividade nos mercados externos apareceu como elemento dinâmico da economia, indutor de investimentos modernizadores e de ampliações de capacidade voltadas, pelo menos parcialmente, para a exportação.

Diante deste cenário, o desenvolvimento da economia brasileira dependia da abertura política e comercial da época, o protecionismo ao mercado interno bloqueou o mesmo durante muitos anos.

a baixa participação brasileira representa o passado de sua economia, sempre muito fechada em relação ao mundo, panorama que o país tem, confessadamente, tentando mudar. Mas isso não é uma tarefa fácil em virtude de suas características, em especial a falta de competitividade apresentada em relação ao custo Brasil formado, especialmente, pela alta carga tributária e pela alta taxa de juros, que juntas inibem a redução de custos e o aumento da competitividade. (KEEDI, 2011, p. 30)

Como citado por Keedi, o processo de integração das economias e a abertura comercial brasileira das últimas décadas, estão facilitando o desenvolvimento do comércio internacional na economia do Brasil. Segue abaixo tabela referente a balança comercial brasileira, demonstrando o seu desenvolvimento ao longo dos últimos anos:

Tabela 1 – Balança comercial brasileira – 2006 a 2012 US\$ milhões

Modalidade	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Exportação	137.807	160.649	197.942	152.995	201.915	256.040	242.580
Importação	91.351	120.617	172.985	127.722	181.768	226.247	223.164
Saldo	46.456	40.032	24.957	25.273	20.147	29.793	19.416

Fonte: Adaptado Banco Central do Brasil

Conforme tabela acima, na última década, o comércio exterior brasileiro veio se consolidando, aumentando sua representatividade no cenário internacional, em virtude de o governo brasileiro estar lançando diversos programas de incentivo a internacionalização do mercado, como o Programa de Financiamento à Exportação, Divulgação do Brasil no Exterior, Programa de Apoio Tecnológico à Exportação (PROGEX), entre outros. Pode-se verificar que as importações tiveram um crescimento em nível superior as exportações, porém, ainda apresentando uma balança comercial favorável.

2.6 IMPORTAÇÕES

Os ambientes empresariais encontram-se cada vez mais competitivos e requerem estratégias para se destacarem mercado. A importação de mercadorias ou serviços, seja ela para insumos, revenda ou bens para o ativo imobilizado, é um meio utilizado para se chegar a este objetivo.

Segundo Bizelli (2006, p. 15),

as operações de importação, por serem transações com empresas de outros países, envolvem interesses específicos para o controle e a intervenção dos órgãos governamentais, que vão além daqueles que normalmente existem para o acompanhamento das operações, de compra e venda de mercado interno, razão por que é objeto de sistemática própria.

Conforme Bizelli, o governo tem a função de regulamentar as transações internacionais, atuando com medidas para manter o equilíbrio da balança comercial entre importações e exportações, entre elas podemos citar a manutenção das alíquotas dos tributos, a abertura de divisas comerciais, entre outras.

Para efetuar uma importação devem ser observadas as normas comerciais, cambiais e fiscais vigentes na data da operação. Este processo se divide

em três fases, sendo elas: administrativa, fiscal e cambial. Segundo o Portal do Comércio Exterior Brasileiro (COMEX BRASIL, 2013),

a fase administrativa se refere aos procedimentos e exigências de órgãos de governo prévios à efetivação da importação e variam de acordo com o tipo de operação e de mercadoria: trata-se do licenciamento das importações. A fase fiscal compreende o tratamento aduaneiro, por meio do despacho de importação, que é o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação às mercadorias importadas, aos documentos apresentados e à legislação específica, com vistas ao seu desembaraço aduaneiro. Essa etapa ocorre em recintos próprios, logo após a chegada da mercadoria no Brasil, e inclui o recolhimento dos tributos devidos na importação. Após a conclusão do desembaraço aduaneiro, a mercadoria é considerada importada e pode ser liberada para o mercado interno. Já a fase cambial diz respeito à operação de compra de moeda estrangeira destinada à efetivação do pagamento das importações (quando há esse pagamento) sendo processada por entidade financeira autorizada pelo Banco Central do Brasil a operar em câmbio.

Deste modo, para que uma empresa comece a efetuar operações com o comércio exterior, em especial a importação, ela deve compreender a estrutura da mesma, para que não ocorram distorções no processo. Maluf (2000) ressalta que para a empresa obter sucesso em suas operações, a mesma deve seguir alguns passos, conforme mostra o quadro abaixo:

Quadro 1 – Passos utilizados para procedimentos de importação

PRODECIMENTO	DESCRIÇÃO
PESQUISA DE MERCADO	Identificar a melhor opção para a compra. Pode ser realizada por e-mail, feiras e eventos na área de interesse.
LEGISLAÇÃO	Consultar a legislação brasileira para definir se a importação da mercadoria é permitida; se esta está sujeita a alguma exigência específica; cambias e fiscais.
ESTUDO DE VIABILIDADE DA OPERAÇÃO	Levantar os custos da importação. O mesmo será à base para se calcular o preço de venda/aquisição do produto.
NEGOCIAÇÃO	A negociação será feita tomando por base a pesquisa realizada junto à legislação como condicionante a realização da operação. Depois de concluída a negociação as partes assinarão o contrato de Compra e Venda.
PREPARAÇÃO DA MERCADORIA	Preparar a mercadoria para o embarque. O importador enviará ao exportado a instrução de documentação, para que a mesma seja enviada ao importador em consonância com as exigências da legislação brasileira.

PRONTIDÃO DA MERCADORIA	Avisar a prontidão da carga. As definições destas responsabilidades estão contidas nas condições de venda negociadas entre as partes.
EMBARQUE DA MERCADORIA	Autorizar o embarque da mercadoria. Logo após o embarque, o exportador deverá enviar ao importador por <i>e-mail</i> , fax, etc. o aviso de embarque, fornecendo os dados conforme o modal de transporte.
ENVIO DE DOCUMENTOS	Enviar os documentos. O importador, de posse dos documentos, deverá encaminhá-los ao despachante, para que o mesmo os analise e de início ao processo de despacho aduaneiro, tão logo a mercadoria chegue ao Brasil.
DESPACHO ADUANEIRO	Registrar a Declaração de Importação (DI), uma vez recebido os documentos dar-se-á início ao processo de despacho aduaneiro com o registro da Declaração de Importação e finalização com o desembaraço aduaneiro e entrega da mercadoria ao importador.
PAGAMENTO DA IMPORTAÇÃO	Pagar a importação, fechar o câmbio. O pagamento ficará sujeito ao que foi combinado entre as partes e dentro do que é permitido pela legislação brasileira.

Fonte: Adaptado MALUF (2000)

Conforme explanado no quadro acima, seguindo estes procedimentos e com o conhecimento adequado sobre este mercado, os bens e serviços importados vão sendo acompanhados em cada etapa, permitindo prever os fatos a serem ocorridos e planejá-los, conforme o interesse da mesma, deste modo objetivando o alcance do sucesso esperado na importação.

2.7 PROCEDIMENTOS ADUANEIROS TRIBUTÁRIOS

Com o desenvolvimento das economias e a integração das mesmas, ocorre o aumento do fluxo de transações no comércio internacional e diante deste cenário, segundo Rebouças (2012), o governo brasileiro necessita tomar decisões que interferem no mercado interno, uma vez que as empresas nacionais não fiquem prejudicadas com a entrada de mercadorias estrangeiras e, também, para que incentive a entrada de outras que melhorem o desenvolvimento do país. Para que

isto ocorra, o governo se utiliza da legislação como meio de regular a entrada e saída de mercadorias do país, por meio dos tributos incidentes nessas operações, ou, em casos mais radicais, pela proibição integral da importação de determinado produto estrangeiro.

Sendo assim, os tributos são fatores determinantes e reguladores em uma transação entre mercados internacionais e conforme elucida Ashikaga (2011, p. 21), “numa importação de bens estrangeiros, regra geral, ocorrerá fato gerador de Imposto de Importação (I.I.), IPI, PIS/Pasep-Importação, Cofins-Importação e ICMS”.

Ainda existem as despesas acessórias que devem ser consideradas para o cálculo do ICMS e integradas nas notas fiscais das mercadorias. Nos próximos itens serão abordadas as principais características das mesmas e dos tributos incidentes nas importações.

2.7.1 Despesas acessórias

Despesas acessórias são todas as despesas necessárias e obrigatórias para a importação de bens e serviços. Assim, conforme dispõe o art. 9º, inciso IV, alínea “e”, do RICMS-SC, essas despesas fazem parte do processo de importação,

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

[...]

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas devidas às repartições alfandegárias (MP 108/02);

As despesas acessórias se subdividem em duas modalidades, sendo elas as despesas alfandegárias e as despesas de nacionalização. A seguir, será explanada cada uma delas.

2.7.1.1 Despesas alfandegárias

As despesas alfandegárias são aquelas despesas pagas diretamente à Repartição Alfandegária, por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) em consequência do despacho aduaneiro a ela requerido.

De acordo com Ashikaga (2011, p. 54),

as despesas aduaneiras que compõem a base de cálculo na importação são aquelas efetivamente pagas a repartição alfandegária, por meio de Darf, tendo a Fazenda Nacional como beneficiária. Não são consideradas como aduaneiras as despesas de capatazia, armazenagem, comissões e frete interno que, inclusive, não se encontram demonstradas na DI ou DCI. Também o 'Adicional sobre o Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM', conquanto se configure como sendo uma contribuição parafiscal, recolhida aos cofres da União em conformidade com o disposto no Decreto-Lei nº 2.404/87, não tem, em hipótese alguma, caráter aduaneiro, uma vez que é devido pela empresa de navegação, quando de qualquer 'entrada no porto de descarga'.

O pagamento da despesa alfandegária pode acontecer posteriormente ao desembaraço dos bens ou serviços, em consequência de possível necessidade da retificação de dados da operação, contidos na DI, por meio da Declaração Complementar de Importação (DCI), hipótese em que a mesma, conforme dispõe o art. 421 e seu parágrafo único do Regulamento Aduaneiro (*Decreto nº 91.030/85*), servirá para indicação dos tributos, multas e acréscimos legais decorrentes da retificação.

2.7.1.2 Despesas de nacionalização

As despesas de nacionalização são aquelas pagas diretamente aos prestadores de serviço. Estas despesas decorrem em função da necessidade de liberação dos bens e serviços no porto, aeroporto ou recinto rodoviário. As despesas de nacionalização:

são aquelas oriundas das operações de transporte, deslocamento e armazenagem do produto, na qual se utilizam as instalações de porto e/ou aeroporto. De acordo com o produto, a sua forma de acondicionamento individual, e o seu peso total, será aplicada uma tabela de despesas portuárias. (COMEX BRASIL, 2013)

Exemplos de despesas de nacionalização são: armazenagem, capatazia, comissão de despachante, AFRMM, frete terrestre, taxa de expediente, taxa para liberação do conhecimento de cargas, S.D.A., desconsolidação do conhecimento de cargas, fumigação, entre outros.

2.7.2 Imposto de importação

O II é um tributo federal, que é instituído pelo governo com o intuito de limitar a entrada de produtos estrangeiros no país. Segundo Freitas (2008, p. 41) “[...] o tributo em destaque tem função extrafiscal, servindo como valioso instrumento de política econômica [...]”, assim, este imposto tem a finalidade de proteção da indústria nacional.

2.7.2.1 Incidência

O II incide sobre a entrada de mercadorias estrangeiras em território nacional, o art. 69 do Regulamento Aduaneiro (RA) aborda sobre a incidência deste imposto:

art. 69. O imposto de importação incide sobre mercadorias estrangeiras (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 1º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º). Parágrafo único – O imposto de importação incide, inclusive, sobre bagagem de viajante e sobre bens enviados como presente ou amostra, ou a título gratuito (Decreto nº 1.789, de 12 de janeiro de 1996, art. 62).

Conforme citado, o imposto de importação incide sobre as mercadorias advindas do exterior. Porém, para ser considerada mercadoria estrangeira deve-se respeitar o exposto no art. 70 do RA, que diz:

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

- I – enviada em consignação e não vendida no prazo autorizado;
- II – devolvida por motivo de defeito técnico, para reparo ou para substituição;
- III – por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador;
- IV – por motivo de guerra ou calamidade pública; ou
- V – por outros fatores alheios à vontade do exportador.

Contudo, o RA, no art. 71, prevê algumas exceções em que não ocorre a incidência do tributo:

art. 71. O imposto não incide sobre:

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

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

III – mercadoria estrangeira que tenha sido objeto de pena de perdimento;

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

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

Portanto, existem exceções para a incidência do II, como citado, podem se tratar de mercadorias para reposição de outra importada anteriormente, mercadorias devolvidas antes do registro aduaneiro ou até mesmo sujeitas ao perdimento da carga. É válido ressaltar que nas importações realizadas entre os países integrantes do Mercado Comum do Sul (MERCOSUL), há dispensa do pagamento do II, desde que a mercadoria tenha Certificado de Origem, em virtude do Tratado de Assunção, de 1991.

2.7.2.2 Fato gerador

O fato gerador do II é o registro da Declaração de Importação (DI) da mercadoria estrangeira submetida ao despacho para consumo, devendo ser aplicada a legislação vigente na data do fato gerador. Conforme art. 73 do RA,

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

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

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

a) bens contidos em remessa postal internacional não sujeitos ao regime de importação comum;

b) bens compreendidos no conceito de bagagem, acompanhada ou desacompanhada; e

c) mercadoria constante de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira;

III – na data do vencimento do prazo de permanência da mercadoria em recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento da mercadoria.

Conforme citado, apenas a entrada física das mercadorias não é suficiente para ser considerado o fato gerador, deve-se providenciar, também, o registro da DI. O art. 74 do RA trata da não ocorrência do fato gerador:

art. 74. Não constitui fato gerador do imposto a entrada no território aduaneiro:

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

II – de mercadoria à qual tenha sido aplicado o regime de exportação temporária (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 92, § 4º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

É válido ressaltar que os modais de transporte podem entrar no território nacional sem que se configure o fato gerador do imposto, desde que as mercadorias não se destinem ao Brasil, estando apenas de passagem pelo país.

2.7.2.3 Base de cálculo e alíquotas

O II, quando relacionado aos princípios constitucionais tributários, não obedece aos princípios da legalidade e da anterioridade. Sem a observância destes princípios, a base de cálculo e alíquota deste imposto podem ser alteradas a qualquer momento, sendo necessário apenas que a alteração seja feita com base em Decreto do Poder Executivo, entrando em vigor a partir da publicação no Diário Oficial da União (DOU).

As alíquotas do II são definidas pelo posicionamento na Tarifa Externa Comum (TEC) com base na essencialidade do produto e na possibilidade da comercialização do mesmo no mercado nacional, onde sua classificação fiscal é identificada pela Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

Depois de definida a alíquota a ser aplicada sobre a mercadoria importada, considera-se a base de cálculo, que é necessariamente o montante sobre o qual será aplicada a alíquota, que de acordo com art. 20 do CTN,

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

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

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

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

Conforme citado, para o cálculo do imposto basta aplicar a alíquota sobre a base de cálculo, observando a legislação vigente no dia do registro da DI, uma vez

que o Poder Executivo pode modificar a legislação de acordo com a política de comércio exterior.

O II também pode estar sujeito ao mecanismo do Ex Tarifário, que segundo Ashikaga (2011, p. 76), o importador pode requerê-lo “[...] reduzindo a alíquota do II para bens de capital (BK), de informática e de telecomunicações (BIT), sem produção (similar) nacional, visando estimular o investimento produtivo e desenvolvimento tecnológico das empresas situadas no país”. O Ex Tarifário é regulamentado pela Resolução Câmara de Comércio Exterior (Camex) nº 35/2006 que delibera os requisitos e procedimentos para a concessão deste regime.

2.7.2.4 Contribuinte

São considerados contribuintes do II e encarregados da obrigação do pagamento, segundo o art. 22 do CTN, o importador ou quem a ele a lei equiparar. O art. 121 do CTN define o que é contribuinte e responsável:

art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I- contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Portanto, o contribuinte é toda pessoa física ou jurídica que tenha relação particular e direta com a circunstância que constitua o fato gerador. E são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o mesmo, assim como aquelas mencionadas por lei.

2.7.3 IPI-importação

O imposto sobre operações com produtos industrializados (IPI) é um tributo de competência federal, desvinculado a alguma atividade específica governamental, destinando-se a compor o orçamento da União.

embora a arrecadação deste tributo seja representativa para os cofres do Tesouro, ele também possui função extrafiscal, servindo como valioso

instrumento de política econômica, não estando sujeito aos princípios da anterioridade (art. 150, I, CF) nem tampouco ao da legalidade, este tão-só no que se refere a possibilidade de alterações de alíquotas, dentro dos parâmetros fixados em lei (art. 153, I, CF). (FREITAS, 2008, p. 63)

O IPI ainda obedece ao princípio da seletividade, conforme descrevem Oliveira *et al* (2007 , p. 96):

esse tributo deve atender ao princípio da seletividade, que em outras palavras significa taxar o produto proporcionalmente a sua essencialidade. Assim, os chamados produtos supérfluos, tais como perfumes, bebidas finas etc., ou até nocivos à saúde, como cigarros, por exemplo, devem receber elevada taxaço pelo IPI, enquanto os produtos essenciais aos populares recebem taxaço mais baixa.

Assim como o II, o IPI tem função estratégica na regulamentação do mercado interno, uma vez que suas alíquotas podem ser incentivadoras bem como barreiras para a entrada de produtos estrangeiros, tendo como observância a essencialidade do produto a ser importado.

2.7.3.1 Incidência

O IPI incide sobre operações com produtos industrializados tanto no mercado interno quanto em importações. De acordo com o Decreto n^o 7.272/10, em seu art. 2^o,

art. 2^o O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (Lei n^o 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1^o, e Decreto-Lei n^o 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1^o).

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não tributado) (Lei n^o 10.451, de 10 de maio de 2002, art.6^o).

O IPI é regido pela TIPI, onde as classificações fiscais são agrupadas por sequência numérica e os produtos são qualificados de acordo com suas características técnicas e físicas, resultando em uma tributação homogênea entre os produtos similares.

2.7.3.2 Fato gerador

O IPI-importação tem como fato gerador o desembaraço aduaneiro da mercadoria estrangeira e está previsto no art. 35 do Decreto 7.212/10,

art. 35. Fato gerador do imposto é (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º):

I - o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; ou

II - a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

Parágrafo único. Para efeito do disposto no inciso I, considerar-se-á ocorrido o respectivo desembaraço aduaneiro da mercadoria que constar como tendo sido importada e cujo extravio ou avaria venham a ser apurados pela autoridade fiscal, inclusive na hipótese de mercadoria sob regime suspensivo de tributação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º, § 3º, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 80).

O pagamento do IPI ocorrerá na entrada de mercadoria importada no país, quando efetuado o registro da DI no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), ou seja, antes da ocorrência do fato gerador, que é o desembaraço aduaneiro.

2.7.3.3 Base de cálculo e alíquotas

Para se chegar ao valor do IPI-importação, torna-se necessária a composição da sua base de cálculo. Como o IPI incide em dois momentos, existem duas bases, a primeira, no desembaraço aduaneiro, e a segunda, na saída da mercadoria no mercado interno, que conforme o art. 190 do Decreto nº 7.272/10,

art. 190. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:

I - dos produtos de procedência estrangeira:

a) o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso I, alínea "b"); e

b) o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 18); ou

II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

§ 1º O valor da operação referido na alínea "b" do inciso I e no inciso II compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 1º, Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 27, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

Conforme citado, a mesma base que serve para cálculo do II, acrescentado o montante do mesmo, servirá para o IPI. Após a definição da base de cálculo, aplica-se a alíquota do imposto, que de acordo com Freitas (2008, p. 65),

as alíquotas a serem aplicadas são aquelas constantes na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), sendo certo que a maioria dos produtos é tributada por alíquota *ad valorem*, sendo poucos os que se sujeitam a alíquotas específicas (bebidas, por exemplo).

As alíquotas do IPI estão dispostas na tabela TIPI, e a maioria das mercadorias é tributada por um percentual da transação, citada como *ad valorem*, encontrado nesta tabela.

2.7.3.4 Contribuinte

São considerados contribuintes do IPI, o industrial e o equiparado ao industrial, que será encarregado da obrigação do pagamento do IPI, segundo o art. 24 do Decreto n° 7.272/10.

art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (Lei n° 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “b”);

II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei n° 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “a”);

III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei n° 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “a”); e

IV - os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista no inciso I do art. 18 (Lei n° 9.532, de 1997, art. 40).

Parágrafo único. Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar (Lei n° 5.172, de 1966, art. 51, parágrafo único).

Conforme citado, o contribuinte do IPI em operações de importação poderá ser qualquer pessoa que importe mercadorias, sendo a que conste no registro da DI, e conforme o art. 9º, inciso I do RIPI, o importador será obrigatoriamente equiparado a industrial.

2.7.3.5 Não-cumulatividade

O IPI-importação é um imposto não cumulativo, ou seja, é realizado pelo sistema de crédito do imposto relativo as entradas de produtos em seu estabelecimento, para ser compensado pelo o que for devido pelas saídas, em um mesmo período. Sendo assim, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas etapas anteriores.

O princípio da não cumulatividade é aplicado em relação ao IPI, conforme dispõe o art. 153 da CF/88:

art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

[...]

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Em cada operação com produtos industrializados, o estabelecimento industrial deduzirá do imposto devido o montante cobrado nas operações anteriores. Mesmo o estabelecimento comercial ao adquirir uma mercadoria importada aproveitará o IPI devido na importação, e quando promover uma saída nacional tributará a mesma, mesmo não tendo industrializado o produto, uma vez que é equiparado a industrial.

2.7.4 PIS/PASEP e COFINS-importação

Com a publicação da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, foram introduzidas duas novas contribuições para as importações, sendo o PIS/PASEP e a COFINS, que são tributos de competência federal, vinculados a uma atividade do Estado.

2.7.4.1 Incidência

O PIS/PASEP e a COFINS-Importação incidem sobre a importação de bens e serviços. Segundo a Lei nº 10.865/04, em seu art. 1º,

art. 1º. Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.

§ 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:

I - executados no País; ou

II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.

§ 2º Consideram-se também estrangeiros:

I - bens nacionais ou nacionalizados exportados, que retornem ao País, salvo se:

a) enviados em consignação e não vendidos no prazo autorizado;

b) devolvidos por motivo de defeito técnico para reparo ou para substituição;

c) por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador;

d) por motivo de guerra ou de calamidade pública; ou

e) por outros fatores alheios à vontade do exportador;

II - os equipamentos, as máquinas, os veículos, os aparelhos e os instrumentos, bem como as partes, as peças, os acessórios e os componentes, de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno pelas empresas nacionais de engenharia e exportados para a execução de obras contratadas no exterior, na hipótese de retornarem ao País.

Para as importações realizadas a partir de 01/05/04 ocorrem a incidência de tributação de PIS/PASEP e COFINS-Importação, incidentes sobre os bens ou de serviços advindos do exterior. Cabe ressaltar que mesmo nos serviços prestados no exterior, mas que o resultado se verifique no país, deve incidir estes tributos, conforme o artigo descrito acima.

2.7.4.2 Fato gerador

O fato gerador do PIS/PASEP e COFINS-Importação, conforme o art. 3º da Lei nº 10.865/04, define-se como:

art. 3º. O fato gerador será:

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou

II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

§ 1º Para efeito do inciso I do caput deste artigo, consideram-se entrados no território nacional os bens que constem como tendo sido importados e cujo extravio venha a ser apurado pela administração aduaneira.

§ 2º O disposto no § 1º deste artigo não se aplica:

I - às malas e às remessas postais internacionais; e

II - à mercadoria importada a granel que, por sua natureza ou condições de manuseio na descarga, esteja sujeita a quebra ou a decréscimo, desde que o extravio não seja superior a 1% (um por cento).

§ 3º Na hipótese de ocorrer quebra ou decréscimo em percentual superior ao fixado no inciso II do § 2º deste artigo, serão exigidas as contribuições somente em relação ao que exceder a 1% (um por cento).

De acordo com o artigo 3º da Lei nº 10.865/04, será considerado o fato gerador a entrada dos bens importados no território nacional, ou no caso de serviços, o respectivo pagamento. Conforme o art. 4º desta mesma lei,

at. 4º. Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:

I - na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo;

II - no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de bens constantes de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira;

III - na data do vencimento do prazo de permanência dos bens em recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento, na situação prevista pelo art. 18 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999;

IV - na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores na hipótese de que trata o inciso II do caput do art. 3º desta Lei.

Parágrafo único. O disposto no inciso I do caput deste artigo aplica-se, inclusive, no caso de despacho para consumo de bens importados sob regime suspensivo de tributação do imposto de importação.

Como citado, considera-se ocorrido o fato gerador, as mercadorias ingressadas no território nacional que tenham sido importadas por meio da DI, de manifesto ou de outras declarações de resultado equivalente e que o extravio seja apurado pela administração aduaneira.

2.7.4.3 Base de cálculo e alíquotas

Para se chegar ao valor do PIS/PASEP e COFINS-importação, torna-se necessária a composição da sua base de cálculo. Segundo o art. 7º da Lei nº 10.865/04,

art. 7 – A base de cálculo será:

I- o valor aduaneiro, assim entendido, para efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no momento do desembarço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, [...]

II – o valor pago ou creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, [...]

4º – O ICMS incidente comporá a base de cálculo das contribuições, mesmo que tenha seu recolhimento diferido.

Nesse contexto, para a formação da base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS-importação, utiliza-se na sua composição o valor do ICMS, e para a formação da base de cálculo do ICMS também se deve incluir o valor do PIS/PASEP e COFINS-importação. Para não haver problemas para os importadores, a Receita Federal publicou a Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Federal (SRF) nº 572/05 com as fórmulas dos cálculos:

art 1º Os valores a serem pagos relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins-Importação) serão obtidos pela aplicação das seguintes fórmulas, exceto quando a alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) for específica:

I – na importação de bens:

$$Cofins_{IMPORTAÇÃO} = d \times (VA \times X)$$

$$Pis_{IMPORTAÇÃO} = c \times (VA \times X)$$

onde,

$$X = \left[\frac{1 + e \times [a + b \times (1 + a)]}{(1 - c - d) \times (1 - e)} \right]$$

VA = Valor Aduaneiro

a = alíquota do Imposto de Importação (II)

b = alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

c = alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação

d = alíquota da Cofins-Importação

e = alíquota do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)

II – na importação de serviços:

$$Cofins_{IMPORTAÇÃO} = d \times V \times Z$$

$$Pis_{IMPORTAÇÃO} = c \times V \times Z$$

onde,

$$Z = \left[\frac{1 + f}{(1 - c - d)} \right]$$

V = o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda

c = alíquota da Contribuição para o Pis/Pasep-Importação

d = alíquota da Cofins-Importação

f = alíquota do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza

Art. 2º Na hipótese da alíquota do IPI ser específica, os valores a serem pagos serão obtidos pela aplicação das seguintes fórmulas:

$$Cofins_{IMPORTAÇÃO} = d \times (VA \times Y + W \times Q)$$

$$Pis_{IMPORTAÇÃO} = c \times (VA \times Y + W \times Q)$$

onde,

$$Y = \left[\frac{(1 + e \times a)}{(1 - c - d) \times (1 - e)} \right]$$

$$W = \left[\frac{e \times \beta}{(1 - c - d) \times (1 - e)} \right]$$

Q = Quantidade do produto importada na unidade de medida compatível com a alíquota específica do IPI.

VA = Valor Aduaneiro

a = alíquota do II

B = alíquota específica do IPI

c = alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação

d = alíquota da Cofins-Importação

e = alíquota do ICMS

Portanto, verifica-se que para a composição da base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS-importação, é necessário, além do valor aduaneiro, adicionar o ICMS, PIS e COFINS, por meio do cálculo “por dentro” e se houver IPI, inclui-se o mesmo para compor a base.

Com relação às alíquotas, o art. 8º da Lei nº 10.865/04, explana sobre o assunto:

art. 8º. As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), para o PIS/PASEP-Importação; e

II - 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), para a COFINS-Importação.

Dependendo da NCM da mercadoria, as alíquotas a serem aplicadas sobre a base de cálculo variam. Como é o caso de algumas máquinas, que segundo a mesma lei apresentada acima, em seu § 3º, explana que,

§3º Na importação de máquinas e veículos, classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, as alíquotas são de:

I - 2% (dois por cento), para o PIS/PASEP-Importação; e

II - 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), para a COFINS-Importação.

É importante ressaltar que de acordo com a medida provisória (MP) nº 563/12, alguns NCM's passaram a calcular na importação a alíquota de 8,60%, para

a COFINS, contudo, a empresa importadora terá direito ao crédito somente de 7,6%. O 1% excedente deverá ser considerado como custo da importação. Alguns produtos também possuem uma redução da base de cálculo do PIS e da COFINS, em virtude de benefícios previstos na legislação.

2.7.4.4 Contribuinte

Tratando-se de importação de mercadorias, o contribuinte será o importador ou equiparado, podendo ser pessoa física ou jurídica, que promova a entrada do bem estrangeiro em território nacional. Os arts. 5º e 6 da Lei nº 10.865/04 definem contribuintes e responsáveis como,

art. 5º. São contribuintes:

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

II - a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior; e

III - o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior.

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

Art. 6º. São responsáveis solidários:

I - o adquirente de bens estrangeiros, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;

II - o transportador, quando transportar bens procedentes do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;

III - o representante, no País, do transportador estrangeiro;

IV - o depositário, assim considerado qualquer pessoa incumbida da custódia de bem sob controle aduaneiro; e

V - o expedidor, o operador de transporte multimodal ou qualquer subcontratado para a realização do transporte multimodal.

Além das hipóteses citadas no artigo 5º da referida lei, o legislador equiparou ao importador, também como sujeito passivo, o destinatário de remessa postal internacional, apontado pelo remetente, bem como o adquirente de mercadoria entrepostada. E em seu art. 6º coloca como responsáveis solidários os adquirentes de bens, no caso de importações por conta e ordem, os transportadores, representantes, depositários e expedidores.

2.7.4.5 Não-cumulatividade

O regime não cumulativo do PIS/PASEP e da COFINS-importação, consiste em abater dos débitos apurados de cada contribuição, os respectivos créditos admitidos na legislação.

A Lei nº 10.865/04, em seu art. 15, dispõe que os contribuintes sujeitos à apuração não cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS poderão deduzir o crédito, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições para o PIS/PASEP-importação e para a COFINS-Importação.

art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

I - bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Deste modo, o PIS/PASEP e a COFINS-importação somente gerarão créditos para serem utilizados na ocasião do pagamento das contribuições "normais" do PIS/PASEP e da COFINS, para os contribuintes que estiverem sujeitos à sistemática não cumulativa dessas contribuições, exceto para bens de uso e consumo, que não gera direito a crédito, regulamentada pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 (artigo 15 c/c artigo 16, da MP 164/04).

2.7.5 ICMS-importação

A CF/88, em seu art. 155, inciso II, consentiu que os Estados e o Distrito Federal instituíssem o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e

Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). No estado de Santa Catarina a Lei que fundamentou o mesmo foi a nº 10.297/96.

2.7.5.1 Incidência

O ICMS-importação incide sobre a importação de bens e serviços. De acordo com Pêgas (2008, p. 125), o mesmo incide sobre:

[...]

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

f) sobre serviço prestado em outro país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

Cabe ressaltar que o objeto de incidência do ICMS não são as mercadorias, os bens ou a importação dos mesmos, propriamente ditos, mas sim as operações que os envolvem.

2.7.5.2 Fato gerador

Para efeitos do ICMS-importação considera-se como fato gerador, segundo descrito no RICMS-SC/01:

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

[...]

IX - do desembaraço aduaneiro dos bens ou mercadorias importados do exterior (Lei nº 12.498/02)

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados (MP 108/02);

Portanto, o fato gerador do ICMS-importação pode ser considerado como a capacidade econômica do contribuinte em promover a circulação da mercadoria ou bens importados no mercado nacional.

2.7.5.3 Base de cálculo e alíquotas

A base de cálculo do ICMS-Importação é a soma dos valores da mercadoria, do II, PIS/PASEP, COFINS, do IPI, do imposto sobre operações de câmbio, outras taxas e despesas aduaneiras e o próprio imposto, conforme art. 9º do RICMS-SC/01,

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

[...]

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

- a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação;
- b) o imposto de importação;
- c) o imposto sobre produtos industrializados;
- d) o imposto sobre operações de câmbio;
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas devidas às repartições alfandegárias (MP 108/02);
- f) o montante do próprio imposto (Lei nº 12.498/02).

V - no caso do art. 3º, XI, o valor da operação acrescido dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

[...]

§ 1º No caso do inciso IV, "a", o preço de importação, expresso em moeda estrangeira, será convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada no cálculo do imposto de importação, sem qualquer acréscimo ou devolução posterior se houver variação da taxa de câmbio até o pagamento efetivo do preço.

§ 2º Na hipótese a que se refere o § 1º, se for o caso, o preço declarado será substituído pelo valor fixado pela autoridade aduaneira para base de cálculo do imposto de importação, nos termos da lei aplicável.

O RICMS-SC/01, em seus arts. 26 e 27, explanam sobre as alíquotas do ICMS, que são divididas em internas e externas, variando de cada Estado.

art. 26. As alíquotas do imposto, nas operações e prestações internas e interestaduais, inclusive na entrada de mercadoria importada e nos casos de serviços iniciados ou prestados no exterior, são:

I - 17% (dezesete por cento), salvo quanto às mercadorias e serviços relacionados nos incisos II, III e IV;

II - 25% (vinte e cinco por cento) nos seguintes casos:

- a) operações com energia elétrica;
- b) operações com os produtos supérfluos relacionados no Anexo 1, Seção I;
- c) prestações de serviço de comunicação;
- d) operações com gasolina automotiva e álcool carburante;

III - 12% (doze por cento) nos seguintes casos:

- a) operações com energia elétrica de consumo domiciliar, até os primeiros 150 Kw (cento e cinquenta quilowatts);
- b) operações com energia elétrica destinada a produtor rural e cooperativas rurais redistribuidoras, na parte que não exceder a 500 Kw (quinhentos quilowatts) mensais por produtor rural;
- c) prestações de serviço de transporte rodoviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;
- d) mercadorias de consumo popular, relacionadas no Anexo 1, Seção II;
- e) produtos primários, em estado natural, relacionados no Anexo 1, Seção III;

- f) veículos automotores, relacionados no Anexo 1, Seção IV;
- g) óleo diesel;
- h) coque de carvão mineral.
- i) pias, lavatórios, colunas para lavatórios, banheiros, bidês, sanitários e caixas de descarga, mictórios e aparelhos fixos semelhantes para uso sanitário, de porcelana ou cerâmica, 6910.10.00 e 6910.90.00 (Lei nº 13.742/06);
- j) ladrilhos e placas de cerâmica, exclusivamente para pavimentação ou revestimento, classificados segundo a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado – NBM/SH nas posições 6907 e 6908 (Lei nº 13.742/06);
- l) blocos de concreto, telhas e lajes planas pré-fabricadas, painéis de lajes, pré-moldados, classificados, segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, respectivamente, nos códigos 6810.11.00, 6810.19.00, 6810.99.00 (Lei nº 13.742/06);
- m) mercadorias integrantes da cesta básica da construção civil, relacionadas no Anexo 1, Seção XXXII (Lei nº 13.841/06).
- IV - 7% (sete por cento) nas prestações de serviços de comunicação destinadas a empreendimentos enquadrados no Programa de Fomento às Empresas Prestadoras de Serviço de “Telemarketing”. (Lei nº 13.437/05).

Nota:

V. Anexo 6, Cap. LII.

§ 1º Até 30 setembro de 2006, a alíquota do imposto incidente nas operações com álcool etílico hidratado carburante fica reduzida para 18% (dezoito por cento) (Lei nº 10.297/96, art. 19, parágrafo único).

§ 2º Até 31 de dezembro de 2006, a alíquota do imposto incidente nas operações com vinho fica reduzida para 17% (dezessete por cento) (Lei nº 10.297/96, art. 19, parágrafo único).

§ 3º Fica reduzida para 17% (dezessete por cento) a alíquota do imposto nas operações com protetor solar (Lei nº 14.835/09).

Art. 27. Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias ou serviços a contribuintes do imposto, as alíquotas são:

I - 12% (doze por cento), quando o destinatário estiver localizado nos Estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e São Paulo;

II - 7% (sete por cento), quando o destinatário estiver localizado nos demais Estados e no Distrito Federal;

III - 4% (quatro por cento) na prestação de serviço de transporte aéreo de passageiros, carga e mala postal (Resolução do Senado nº 95/96).

Parágrafo único. Para efeitos deste artigo, as saídas interestaduais destinadas a empresas de construção civil equiparam-se a saídas a contribuintes do ICMS (Lei nº 10.789/98).

A responsabilidade sobre a definição e manutenção das alíquotas fica a cargo dos Estados e do Distrito Federal, levando em consideração os produtos, operações ou prestações.

2.7.5.4 Contribuinte

O contribuinte do ICMS-importação pode ser considerado qualquer pessoa física ou jurídica que requeira a circulação de mercadorias ou prestação de serviços. O art. 7º do RICMS-SC/01 define:

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

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial (Lei nº 12.498/02):

I - importe bens ou mercadorias do exterior qualquer que seja a sua finalidade (Lei nº 12.498/02);

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

Na operação de circulação de mercadorias, entre os contribuintes do ICMS estão inclusos o importador ou qualquer pessoa, física ou jurídica, de direito público ou privado, que requeira a importação de bens ou serviços advindos do exterior, independente de sua finalidade.

2.7.5.5 Não-cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade é aplicado em relação ao ICMS, por determinação constitucional, conforme dispõem os arts. 155, §2º, inciso I e 195, §4º, da redação da CF/88, onde se encontra as descrições relativas ao ICMS e ao princípio da não-cumulatividade

art. 155 [...]

II - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior.

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

O regime da não-cumulatividade permite que o crédito do imposto que se obteve com a compra dos bens ou serviços seja compensado com os débitos das saídas. Assim, pretendeu-se dar um tratamento fiscal uniforme a este imposto, partindo do entendimento que a sua incidência ocorre sobre um ciclo completo de negócios.

2.7.5.6 Resolução nº 13 do Senado Federal

O Senado Federal publicou a Resolução nº 13/2012 do, estabelecendo nova alíquota interestadual para operações com produtos importados, fixando a mesma em 4%, a partir de 01/01/2013.

art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro:

I - não tenham sido submetidos a processo de industrialização;

II - ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento).

§ 2º O Conteúdo de Importação a que se refere o inciso II do § 1º é o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem. (RESOLUÇÃO SENADO FEDERAL Nº 13 DE 2012)

Nesse contexto, o § 1º, do art. 1º, da Resolução 13/2012, estabelece que a operação interestadual submetida à nova regra é aquela que não passou pelo processo de industrialização no Estado de onde foi importada, e, ainda, quando a mercadoria que tenha sido submetida a uma industrialização, desde que o conteúdo de importação seja superior a 40%.

A Resolução 13/2012, ainda traz exceções a esta tributação, conforme dispõem em seus arts. 1º § 4º, e, 2º:

art. 1º [...] § 4º O disposto nos §§ 1º e 2º não se aplica:

I - aos bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional, a serem definidos em lista a ser editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (Camex) para os fins desta Resolução;

II - aos bens produzidos em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto- Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, e as Leis nºs 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 10.176, de 11 de janeiro de 2001, e 11.484, de 31 de maio de 2007.

Art. 2º O disposto nesta Resolução não se aplica às operações que destinem gás natural importado do exterior a outros Estados.

Conforme descreve a Resolução 13/2012, os produtos produzidos na Zona Franca de Manaus com insumos importados, produtos amparados pelos benefícios das Leis de capacitação e competitividade do setor de informática, automação e tecnologia da informação (Leis nº 8.248/91 e nº 10.176/01), produtos amparados pelo PADIS e PATVD (Lei nº 11.484/07), produtos importados sem

similar nacional, previstos na Resolução CAMEX nº 79/2012, produtos submetidos a processo de industrialização, que resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação inferior ou igual a 40% e gás natural importado do exterior, não se enquadram neste tipo de tributação.

Com a edição da Resolução nº 13/12, foi criado o ajuste do Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais (SINIEF) nº 20, de 7 de novembro de 2012, estabelecido com o objetivo da criação de novos Códigos de Situação Tributária (CST) para serem utilizados mediante as disposições da mesma. Tais códigos podem ser visualizados conforme tabela abaixo:

Tabela 2 – Tabela A - Origem da Mercadoria ou Serviço

0	Nacional, exceto as indicadas nos códigos 3 a 5;
1	Estrangeira - Importação direta, exceto a indicada no código 6;
2	Estrangeira - Adquirida no mercado interno, exceto a indicada no código 7;
3	Nacional, mercadoria ou bem com Conteúdo de Importação superior a 40%
4	Nacional, cuja produção tenha sido feita em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto-Lei nº 288/67, e as Leis nºs 8.248/91, 8.387/91, 10.176/01 e 11.484/07;
5	Nacional, mercadoria ou bem com Conteúdo de Importação inferior ou igual a 40%
6	Estrangeira - Importação direta, sem similar nacional, constante em lista de Resolução CAMEX;
7	Estrangeira - Adquirida no mercado interno, sem similar nacional, constante em lista de Resolução CAMEX.

Fonte: Adaptado do AJUSTE SINIEF 20, DE 7 DE NOVEMBRO DE 2012

Esses códigos visam distinguir de forma mais abrangente as modalidades de situações tributárias existentes.

Também, para procedimentar a Resolução nº 13/12, foi criado o Convênio ICMS nº 38, de 22.05.2013 (DOU de 23.05.2013), que estabeleceu o conceito do Conteúdo de Importação (CI) e o recálculo do mesmo caso a mercadoria passe por um novo processo industrial, onde explana em sua cláusula quarta que,

cláusula quarta - Conteúdo de Importação é o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem submetido a processo de industrialização.

§ 1º - O Conteúdo de Importação deverá ser recalculado sempre que, após sua última aferição, a mercadoria ou bem objeto de operação interestadual

tenha sido submetido a novo processo de industrialização.

§ 2º - Considera-se:

I - valor da parcela importada do exterior, quando os bens ou mercadorias forem:

- a) importados diretamente pelo industrializador, o valor aduaneiro, assim entendido como a soma do valor “free on board” (FOB) do bem ou mercadoria importada e os valores do frete e seguro internacional;
- b) adquiridos no mercado nacional:

1 - não submetidos à industrialização no território nacional, o valor do bem ou mercadoria informado no documento fiscal emitido pelo remetente, excluídos os valores do ICMS e do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI;

2 - submetidos à industrialização no território nacional, com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento), o valor do bem ou mercadoria informado no documento fiscal emitido pelo remetente, excluídos os valores do ICMS e do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observando-se o disposto no § 3º;

II - valor total da operação de saída interestadual, o valor do bem ou mercadoria, na operação própria do remetente, excluídos os valores de ICMS e do IPI.

§ 3º - Exclusivamente para fins do cálculo de que trata esta cláusula, o adquirente, no mercado nacional, de bem ou mercadoria com Conteúdo de Importação, deverá considerar:

I - como nacional, quando o Conteúdo de Importação for de até 40% (quarenta por cento);

II - como 50% (cinquenta por cento) nacional e 50% (cinquenta por cento) importada, quando o Conteúdo de Importação for superior a 40% (quarenta por cento) e inferior ou igual a 70% (setenta por cento);

III - como importada, quando o Conteúdo de Importação for superior a 70% (setenta por cento).

§ 4º - O valor dos bens e mercadorias referidos na cláusula terceira não será considerado no cálculo do valor da parcela importada.

O Convênio ICMS nº 38 também informou em sua cláusula quinta sobre o preenchimento da Ficha de Conteúdo de Importação (FCI),

cláusula quinta - No caso de operações com bens ou mercadorias importados que tenham sido submetidos a processo de industrialização, o contribuinte industrializador deverá preencher a Ficha de Conteúdo de Importação - FCI, conforme modelo do Anexo Único, na qual deverá constar:

I - descrição da mercadoria ou bem resultante do processo de industrialização;

II - o código de classificação na Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM/SH;

III - código do bem ou da mercadoria;

IV - o código GTIN (Numeração Global de Item Comercial), quando o bem ou mercadoria possuir;

V - unidade de medida;

VI - valor da parcela importada do exterior;

VII - valor total da saída interestadual;

VIII - conteúdo de importação calculado nos termos da cláusula quarta.

A FCI, conforme dispõe o § 2º da cláusula quinta do Convênio ICMS nº 38, deverá ser apresentada mensalmente, exceto quando não houver alteração do percentual do conteúdo de importação que implique modificação da alíquota interestadual. Segue abaixo o modelo de FCI para melhor visualização:

Figura 1 – Ficha de Conteúdo de Importação

Ficha de Conteúdo de Importação - FCI				
Razão Social				
Endereço		Município		UF
Insc. Estadual		CNPJ		
DADOS DO BEM OU MERCADORIA RESULTANTE DA INDUSTRIALIZAÇÃO				
Descrição da mercadoria				
Código NCM				
Código da mercadoria				
Código GTIN				
Unidade de medida				
Valor da parcela importada do exterior				
Valor Total da saída interestadual				
	F.C.I. Nº			
	Conteúdo de Importação (C.I.) %			

Fonte: Adaptado do Convênio ICMS nº 38

A cláusula décima primeira do Convênio ICMS nº 38 dita as informações que devem constar na Nota fiscal Eletrônica, no campo informações complementares, até que sejam criados os campos específicos, sendo elas, o número da FCI do item, o percentual correspondente ao valor da parcela importada, e a expressão “Resolução do Senado Federal nº 13/2012, Número da FCI_____”.

2.7.5.7 Regime especial em Santa Catarina

Com a criação da Resolução nº 13 do Senado Federal, as empresas que possuíam Tratamento Tributário Diferenciado (TTD), em Santa Catarina, relativos à importação de bens para comercialização, tiveram que migrar para um novo regime, visando à substituição dos benefícios obtidos pelo Pró-Emprego ou do Regime Especial DIAT, por um novo benefício.

Os novos regimes, segundo a Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina (SEF/SC) se dividem em três tipos:

TTD 409, caso possua atualmente tratamento tributário diferenciado com dispensa de garantia, mediante pagamento antecipado do imposto devido na saída subsequente;

TTD 410, caso possua atualmente tratamento tributário diferenciado com dispensa de garantia, sem a obrigatoriedade de promover pagamento antecipado do imposto devido na saída subsequente; ou
 TTD 411, caso possua atualmente tratamento tributário diferenciado com garantia apresentada e aprovada e cujo vencimento seja posterior a Dezembro/2012.

Em virtude desta mesma resolução, o Estado de Santa Catarina concedeu esses novos TTD's para alguns importadores catarinenses como meio de continuar a incentivar as operações portuárias e manter a geração de emprego e renda. Os benefícios obtidos com esses regimes especiais podem ser repassados a outras empresas por meio da importação por conta e ordem de terceiros/encomenda, onde é gerado um desconto financeiro sobre a nota fiscal de transferência ou venda da mercadoria.

2.7.5.7.1 Saídas estaduais

As saídas estaduais de mercadorias importadas se dividem em três modalidades, sendo elas: a revenda de mercadorias, venda de produto industrializado com mais de 40% de conteúdo de importação e venda de produto industrializado com menos de 40% de conteúdo de importação.

As revendas de mercadorias e as vendas de produtos industrializados com mais de 40% de conteúdo de importação seguem as mesmas diretrizes, havendo diferimento parcial do imposto, onde, em regra geral, será destacada a alíquota de 10% de ICMS no documento fiscal. Segundo a Minuta do termo de concessão do TTD 409, 410 e 411,

1.14. Ficam diferidas as parcelas correspondentes aos seguintes percentuais do imposto relativo às operações internas praticadas pelo estabelecimento importador:

[...]

c) nos demais casos:

1. 60% (sessenta por cento), quando incidente a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento);
2. 41,18 % (quarenta e um inteiros e dezoito centésimos por cento), quando incidente a alíquota de 17% (dezessete por cento);
3. 16,66 % (dezesseis inteiros e sessenta e seis centésimos por cento), quando incidente a alíquota de 12% (doze por cento).

Nesses casos, a carga líquida será de 3,6% e também terá a contribuição de 0,4% do ICMS para os Fundos, conforme estabelece a Minuta do termo de concessão, em seu item 8.3, sendo 0,05% da base de cálculo do ICMS para o

Fundo Estadual da Defasa Civil, 2% do crédito presumido para o Fundo de Apoio à Manutenção e ao Desenvolvimento da Educação Superior no Estado de Santa Catarina, e 0,4% da base de cálculo do ICMS, deduzindo a soma dos fundos destacados anteriormente, para o Fundo Pró-Emprego. Deste modo, a carga final do ICMS fica representada em 4%. Segundo a Minuta do termo de concessão do TTD 409, 410 e 411,

1.2. Fica concedido crédito presumido, por ocasião da saída subsequente à entrada da mercadoria importada pelo próprio estabelecimento, para fins de comercialização, de modo a resultar em uma tributação do ICMS equivalente a:

[...]

b) 3,6% (três inteiros e seis décimos por cento) da base de cálculo integral relativa à operação própria, nos demais casos não inclusos na alínea “a” deste item.

É válido ressaltar que as saídas internas com destino à empresas optantes pelo Simples Nacional e a não-contribuinte do ICMS deve-se manter o destaque da alíquota de 17%, respeitando o Item 1.15, alíneas “a” e “b”, desta mesma Minuta.

1.15. O diferimento parcial previsto no item 1.14. não se aplica:

a) à saída com destino a contribuinte enquadrado no Simples Nacional (Lei Complementar federal nº 123, de 2006);

b) à saída a consumidor final, exceto quando se tratar de operação que destine a contribuinte do ICMS mercadoria a ser integrada ao seu ativo permanente ou para seu uso ou consumo;

Nestes casos, a carga efetiva também será de 4% do ICMS, respeitando os dispostos do Item 1.2. da alínea “b” e a contribuição para os Fundos do Item 8.3, da Minuta.

As importações de venda de produto industrializado com menos de 40% de CI com destino a Santa Catarina mantém a tributação normal, sendo a mesma de 17%.

2.7.5.7.2 Saídas interestaduais

As saídas interestaduais de mercadorias importadas, assim como as estaduais, se dividem nas mesmas três modalidades, sendo elas: a revenda de mercadorias, venda de produto industrializado com mais de 40% de conteúdo de

importação e venda de produto industrializado com menos de 40% de conteúdo de importação.

A revenda de mercadorias e a venda de produto industrializado com mais de 40% de CI, seguem as mesmas regras, sendo destacados 4% de ICMS no documento fiscal, conforme dita a Resolução nº 13 do Senado Federal, onde o crédito presumido resulta em carga líquida de 1% do mesmo Assim como nas vendas estaduais, existe a contribuição para os Fundos, seguindo as mesmas diretrizes, resultando em carga final de 1,4% do ICMS. De acordo com a Minuta do termo de concessão do TTD 409, 410 e 411,

- 1.2. Fica concedido crédito presumido, por ocasião da saída subsequente à entrada da mercadoria importada pelo próprio estabelecimento, para fins de comercialização, de modo a resultar em uma tributação do ICMS equivalente a:
 - a) quando a alíquota aplicável sobre a operação própria for igual a 4% (quatro por cento):
[...]
 2. 1,0% (um por cento) da base de cálculo integral relativa à operação própria, nos demais casos;

Para as saídas interestaduais com destino à empresas optantes pelo Simples Nacional e a não-contribuinte do ICMS deve-se destacar da alíquota de 4%. Onde se deve observar o Item 1.2. alínea “b” da Minuta do termo de concessão do TTD 409, 410 e 411 que especifica uma tributação equivalente a

- 1.2. [...]
 - b) 3,6% (três inteiros e seis décimos por cento) da base de cálculo integral relativa à operação própria, nos demais casos não inclusos na alínea “a” deste item.

Ressalta-se que nesses casos também é devido a contribuição de 0,4% para os Fundos.

Para as importações de venda de produto industrializado com menos de 40% de CI, continuarão sendo utilizadas as alíquotas de 7% ou 12% nas operações interestaduais, dependendo dos estados de origem e destino da mercadoria.

2.7.5.8 Substituição Tributária

A Substituição Tributária (ST) do ICMS foi criada a partir da necessidade de os Estados buscarem alternativas para aumentar a arrecadação de tributos e facilitar a fiscalização e a cobrança do ICMS, tendo como finalidade o pagamento

antecipado do imposto, evitando a sonegação. De acordo com Medeiros (2004), o regime de substituição tributária é definido como a atribuição da responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária para um determinado sujeito, onde caberia a responsabilidade para outro.

Cada unidade da federação possui legislação própria com relação ao ICMS, deste modo, para que se possa firmar um Protocolo, deve-se ter a adesão de dois ou mais estados. Já para se instituir um Convênio, a adesão deve ser total. A Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina (2013) define Convênio e Protocolo como sendo,

acordo firmado com outros Estados, devidamente publicado no Diário Oficial da União, que tem por finalidade atribuir efeito extraterritorial à legislação estadual, o que permite ao estado exigir imposto de contribuinte localizado em outro Estado (signatário do convênio ou protocolo). Tem o Estado, a partir do acordo, legitimidade para exigir imposto a título de substituição tributária de contribuinte localizado em Estado signatário do acordo que tenha por destino contribuinte catarinense.

Por meio dos convênios e protocolos, os Estados administram os assuntos relacionados com as isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS, bem como podem instituir a ST, dentre outras funções.

A substituição tributária do ICMS no Brasil foi criada pela lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. No ano seguinte, a mesma veio a ser extinta após a edição do art. 13 do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Porém, a Lei Complementar nº 44, de 07 de dezembro de 1983, alterou o mesmo e introduziu-se novamente o instituto da substituição tributária, com a inclusão do § 3º, art. 6º:

art 6º Contribuinte do imposto é o comerciante, industrial ou produtor que promove a saída da mercadoria, o que a importa do exterior ou o que arremata em leilão ou adquire, em concorrência promovida pelo Poder Público, mercadoria importada e aprendida.

§ 3º - A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável:

- a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos;
- b) ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;
- c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista;
- d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.

Em Santa Catarina, a substituição tributária do ICMS está regulamentada pelo anexo 3 do RICMS de SC, que trata do tema e apresenta as normas das operações ou prestações subseqüentes previstas em lei.

Conforme explana Amorim (2007, p. 109),

[...] o imposto devido é apurado em cada operação, de forma individualizada e compensatória entre débito e crédito. Como regra geral, tal sistemática encerra todo o ciclo de tributação de uma mercadoria sujeita ao ICMS/ST, não mais sofrendo incidência do imposto nas operações subsequentes.

As operações sujeitas a substituição tributária configuram a existência de dois sujeitos envolvidos, sendo eles o substituto e o substituído. Lima Neto (2000, p. 84), elucida que “compete ao substituto tributário promover todos os atos necessários para identificar o valor do tributo a recolher, independentemente de qualquer atividade da autoridade administrativa”. Conforme a FISCOSoft, Roteiro – Estadual – 201/4421, “contribuinte substituído é aquele que pratica o fato definido como gerador do imposto, mas a legislação o dispensa do recolhimento por já ter sido efetuado por outra pessoa designada em lei, isto é, o substituto tributário”.

Vale ressaltar que caso o substituto não realize o recolhimento do tributo, cabe ao substituído fazer a apuração e recolhimento do mesmo.

2.7.5.8.1 Tipos de substituição tributária

A sistemática da substituição tributária do ICMS divide-se em três espécies ou três tipos de cobrança do recolhimento do imposto, sendo eles regressiva, progressiva e concomitante, os quais estão previstos no art. 6º, parágrafos 1º e 2º, da Lei Complementar (LC) nº 87/96. A modalidade mais usual no processo de importação de mercadorias é a progressiva, que será explanada abaixo.

2.7.5.8.1.1 Substituição tributária progressiva

A substituição tributária progressiva, também chamada de “substituição tributária para frente”, surgiu com o objetivo de combate à sonegação e à evasão fiscal, como meio de fazer com que a carga tributária incida sobre todos os contribuintes, e não somente sobre aqueles que não sonegam. Desta forma, o

imposto é cobrado na etapa inicial, mesmo que o produto não se destine ao consumidor final. Segundo Lima Neto (2000, p. 53),

quando as Unidades Federativas perceberam que o regime propiciava uma arrecadação segura e eliminava quase que por completo a possibilidade de sonegação do imposto, passaram a instituir a cobrança antecipada em operações interestaduais e com mercadorias oriundas de importantes segmentos econômicos, a exemplo dos automóveis, cervejas e refrigerantes, etc.

Deste modo, o substituto tributário será o responsável pelo cálculo e recolhimento do imposto que deveria ser recolhido pelo destinatário, no momento em que fosse concretizada a venda das mercadorias, com uma presunção da margem de lucro desta operação estipulada pelo fisco, denominada de Margem de Valor Agregada (MVA). De acordo com o RICMS/SC-01 – Anexo 3, art. 11, §§ 2º e 3º,

art. 11. Será atribuída ao fabricante, ao atacadista, ao distribuidor, ao importador, ao arrematante de mercadoria importada e apreendida ou ao depositário a qualquer título, na condição de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes até a praticada pelo comerciante varejista [...]

§ 2º O estabelecimento receptor de mercadoria sujeita à substituição tributária fica solidariamente responsável pelo imposto devido nas operações seguintes.

§ 3º Para os fins deste artigo, inclui-se também como fato gerador a entrada da mercadoria ou do bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

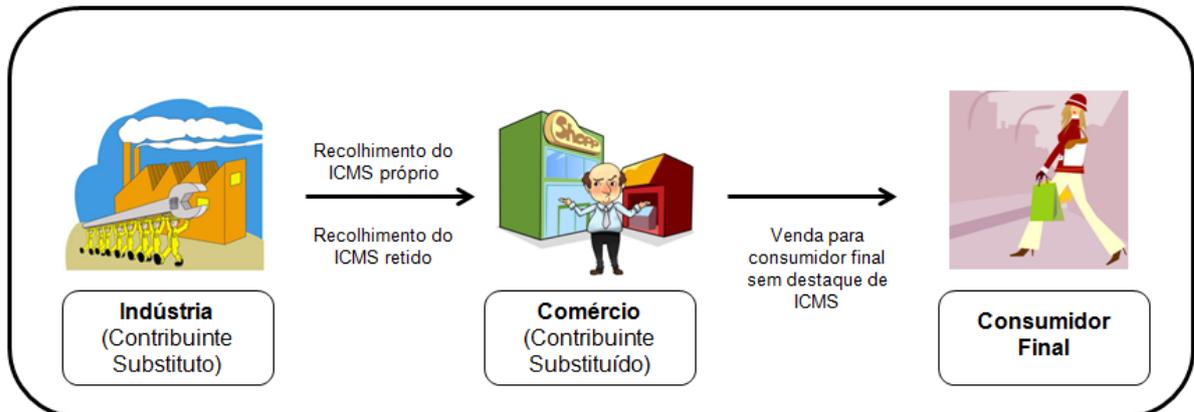
Deste modo, quando o substituído tributário efetuar uma revenda dessa mercadoria, ele não mais destacará e pagará o ICMS próprio, uma vez que o mesmo já foi recolhido pelo Substituto Tributário na primeira etapa.

Conforme cita Faria (2000, p. 61):

a chamada substituição tributária “para frente” consiste na regra pela qual se presume realizada a operação seguinte (fato gerador presumido), onde é aplicada a alíquota interna sobre a base de cálculo do maior preço alcançado pela mercadoria no seu caminho da produção até o consumo (valor fictício e estimado valor de tabela), observado o fato concreto de que, quase sempre, não é realizada a margem de lucro estipulada (totalmente aleatória e exorbitalmente composta), podendo até ocorrer prejuízo na operação.

Para melhor demonstrar esta situação, segue abaixo o esquema gráfico para melhor entendimento deste processo.

Figura 2 – Esquema Gráfico da Substituição Tributária Progressiva



Fonte: Elaborado pela autora (2013)

Cabe ressaltar que em casos de revenda com destino final a outro estado, mesmo já tendo ocorrido a incidência do ICMS ST na primeira etapa, terá que haver nova retenção. Neste caso, o primeiro comerciante poderá aproveitar o crédito ICMS próprio e pedir restituição do ICMS-ST.

2.8 MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO

O crescente desenvolvimento do comércio exterior, fez com que o Poder Legislativo criasse novas operações de importação a fim de dinamizar e expandir as atividades internacionais. Para se efetuar um processo de importação de bens ou serviços, pode-se optar por algumas modalidades de importação, sendo divididas atualmente em três tipos: a importação direta, importação por conta e ordem de terceiros e importação por encomenda de mercadorias.

A escolha da modalidade de importação mais adequada às operações da empresa é de responsabilidade da mesma, sendo fundamental considerar a capacidade econômica, nível de pessoal qualificado, conhecimento dos procedimentos administrativos, operacionais e tributários de um processo de importação, entre outros. Em seguida, descreve-se breve conceituação das características de cada uma delas.

2.8.1 Importação direta

Na modalidade de importação direta, também conhecida como própria, os bens ou serviços são trazidos diretamente pelo importador, que utilizará os mesmos com finalidade específica, podendo ser insumo, revenda, imobilizado ou uso e consumo. Werneck (2007) elucida que “[...] quando o importador faz vir mercadorias do exterior, para seu próprio uso, ou para revenda a terceiros, sem que estes tenham tido participação na decisão do importador, trata-se de importação direta”.

Nesse contexto, na importação direta não há utilização de serviços de terceiros, todo o trabalho é realizado pela empresa importadora, ou seja, ela é responsável pela compra do produto/serviço no exterior analisando as normas comerciais, tributárias e cambiais vigentes, exercendo procedimentos como o contato com o exportador, análise da documentação, contratação de frete, seguro, fechamento de câmbio e demais funções, assumindo todos os riscos da importação.

Ashikaga (2011, p. 221) complementa que a importação por conta própria se realiza quando

o importador adquire a mercadoria importada para posterior revenda a um cliente-comprador ainda incerto, vale dizer, não previamente determinado. Nesse caso, a comercial importadora emprega recursos próprios, assumindo o risco comercial da operação, mas, em razão da incerteza do comprador, não tem como vincular previamente a operação junto a Receita Federal, ou seja, declarar os dados do futuro adquirente ao fisco federal (via Siscomex), o qual pode até chegar a não existir caso o negócio não seja realizado, arcando a importadora com o prejuízo da atividade comercial.

De acordo com o autor, os registros junto aos órgãos reguladores, os limites monetários e o pagamento dos tributos serão de responsabilidade do importador das mercadorias ou serviços. Com relação aos tributos, o importador pagará todos os mesmos no momento do desembaraço aduaneiro, sendo eles ICMS, II, IPI e PIS/COFINS-importação. Dependendo do seu tipo de tributação, o importador tem a possibilidade de se creditar desses tributos e compensá-los nas operações subsequentes, exceto com relação ao II, que se torna um custo.

As empresas preparadas para atuar no mercado internacional por meio de importações próprias, tendo conhecimento dos procedimentos de importação, poderão obter vantagens como o ganho financeiro, tempo de importação e comunicação mais eficiente devido a não possuir intermediários.

2.8.2 Importação por encomenda

A modalidade de importação por encomenda é uma forma legal de terceirização de importações de bens e serviços, originada com a edição da Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, a qual permite a importação por meio de uma empresa importadora (*trading company*) com a venda para um único adquirente, o encomendante. Neste contexto, a Receita Federal do Brasil esclarece que:

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).

Conforme citado acima, o responsável pelo risco financeiro da operação será a empresa comercial importadora, que efetuará a negociação com seus próprios recursos, sendo assim, não haverá pagamento antecipado por parte do encomendante à importadora. Ashikaga (2011, p. 234) complementa que:

trata-se de regulamentação da operação de comércio exterior onde a comercial importadora (ex.: *trading company*) importa mercadorias ou bens destinados a revenda a um de seus clientes (encomendante), o qual previamente os havia encomendado. Nesta operação, a empresa importadora atua por conta própria, utilizando-se de seus recursos financeiros, sem poder receber adiantamentos de seus clientes, assumindo o risco comercial da operação [...].

De acordo com o autor, a importação por encomenda se caracteriza para o importador dos bens e serviços como uma operação normal de compra e venda, sendo que, primeiramente, os bens são transferidos para o importador, entrando no estoque, e, posteriormente, serão revendidas ao encomendante. Nesta modalidade tem-se a certeza da aquisição das mercadorias por parte de um cliente pré-estabelecido.

Tanto a empresa importadora quanto o encomendante deverão ter o Registro e Supervisão de Comércio Exterior (RADAR), a fim de lhes consentir a utilização do SISCOMEX para efetuar as importações.

Deve-se ressaltar que empresa encomendante de bens e serviços importados está equiparada a industrial, devido ao art. 13, da Lei nº 11.281, de 20/02/06, fazendo do mesmo um contribuinte de IPI. O ICMS, PIS e COFINS, também deverão ser pagos, se devidos. De acordo com a mesma Lei, o

encomendante é solidariamente responsável com a empresa importadora por todos os tributos devidos relativos ao processo de importação.

2.8.3 Importação por conta e ordem de terceiros

A modalidade de importação por conta e ordem de terceiros foi criada pelos arts. 79 a 81 da MP nº 2.158-35/01, e deve seguir os requisitos estabelecidos pela SRF por meio da IN nº 225/02 em conjunto com a IN 1.314/12 e o ADI SRF nº 7/02.

O conceito de importação por conta e ordem de terceiros está definido pela Receita Federal do Brasil como sendo:

[...] 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.

Conforme citado acima, nesta modalidade de importação, as comerciais importadoras trazem as mercadorias em nome e recursos monetários da empresa adquirente, onde a transferência dos bens é realizada diretamente ao mesmo, sendo que a comercial importadora apenas fornece serviços de importação. Ashikaga (2011, p. 234) complementa que importação por conta e ordem,

é uma operação de comércio exterior, em que uma empresa (ex.: *trading company*) importa mercadorias ou bens destinados a uma segunda empresa (adquirente), atuando por conta e ordem desta, utilizando-se de seus recursos financeiros e prestando-lhes serviços.

Os recursos financeiros, neste tipo de operação, devem advir do real adquirente dos bens ou serviços. Segundo Lopez e Gama (2008, p. 341), “todos os pagamentos de tributos federais podem ser debitados diretamente da conta do adquirente, assim como as despesas de nacionalização”.

Portanto, na importação por conta e ordem de terceiros, os tributos deverão ser pagos pela empresa adquirente, porém, apesar de a mesma ser a responsável pelo pagamento dos custos na importação, a comercial importadora

também poderá arcar com os mesmos, caso se faça necessário, sendo solidariamente responsável.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo, primeiramente, apresenta-se o enquadramento metodológico do estudo. Posteriormente, descreve-se os procedimentos utilizados para a coleta e análise dos dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Para realizar este trabalho científico tornou-se necessário definir os procedimentos metodológicos que nortearão este estudo. Segundo Marconi e Lakatos (2007, p. 83),

trata-se do conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros -, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.

Conforme complementa Gil (1996, p. 19), metodologia “é o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”.

Esta pesquisa, quanto aos objetivos, classifica-se como descritiva, uma vez que visa descrever os procedimentos necessários para realização de um processo de importação, apresentando desta forma o conhecimento teórico para a realização da prática.

Neste aspecto, Beuren (2003, p. 81) descreve que

a pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira, nem tão aprofundada como a segunda. Nesse contexto, descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos.

Os procedimentos para o levantamento de dados serão baseados em uma pesquisa bibliográfica. De acordo com Gil (1991, p. 75),

a pesquisa bibliográfica, busca a problematização de um projeto de pesquisa a partir de referências publicadas, analisando e discutindo as contribuições culturais e científicas. Ela constitui uma excelente técnica para fornecer ao pesquisador a bagagem teórica, de conhecimento, e o treinamento científico que habilitam a produção de trabalhos originais e pertinentes.

Outro procedimento utilizado será o estudo de caso. Segundo Yin (2005, p. 20), “como estratégia de pesquisa, utiliza-se o estudo de caso em muitas situações, para contribuir com o conhecimento que temos dos fenômenos individuais, organizacionais, sociais, políticos e de grupo, além de outros fenômenos relacionados”.

E Fachin (2001, p. 42), complementa que o estudo de caso é

caracterizado por ser um estudo intensivo. É levada em consideração, principalmente, a compreensão, como um todo, do assunto investigado. Todos os aspectos do caso são investigados. Quando o estudo é intensivo podem até aparecer relações que de outra forma não seriam descobertas.

Por fim, a tipologia quanto a abordagem do tema, será de uma pesquisa qualitativa, por meio da qual é possível analisar a complexidade do problema de forma que seja adquirido o entendimento de suas particularidades e os impactos que ele provoca no mercado em que está inserido.

a abordagem qualitativa de um problema, além de ser uma opção de investigador, justifica-se, sobretudo, por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social. Tanto assim é que existem problemas que podem ser investigados por meio de metodologia quantitativa, e que há outros que exigem diferentes enfoques e, conseqüentemente, uma metodologia de conotação qualitativa. (RICHARSON, 1999, p.70)

Portanto, por meio destes instrumentos apresentados almeja-se chegar ao conhecimento necessário para trazer um melhor entendimento sobre o tema em questão.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Para evidenciar os tributos de uma importação fez-se necessário a realização de um estudo de caso. Para a coleta de dados foi imprescindível buscar informações contábeis em documentos de importação e na legislação vigente. O documento necessário foi a Declaração de Importação, onde constam as informações do produto a ser importado e a NCM do mesmo.

De posse deste documento partiu-se para a análise do mesmo. Primeiramente, passou-se para a verificação dos tributos incidentes no processo de importação de um trator agrícola, criando uma tabela com as informações relativas aos mesmos.

Em seguida, verificou-se o valor aduaneiro da operação para utilizar como base na elaboração dos cálculos dos tributos, que foram realizados posteriormente.

Na primeira etapa foram efetuados os cálculos dos tributos federais incidentes nos processos de importação, sendo eles o Imposto de Importação, o Imposto sobre Produtos Industrializados e o PIS/COFINS-importação.

Na segunda etapa foram realizados os cálculos do tributo estadual incidente neste processo, o tributo analisado foi o ICMS. Para o cálculo do mesmo foi necessário demonstrar as modalidades de importações existentes, já que de acordo com a modalidade escolhida, o valor do ICMS será diferente.

4. ESTUDO DE CASO

Este capítulo destina-se a apresentar um estudo realizado com um produto utilizado pelo setor agroindustrial, abordando os aspectos tributários das operações de importação nas modalidades de importação direta, por conta e ordem de terceiros e por encomenda de mercadorias.

4.1 CONCEITO SOBRE SETOR AGROINDUSTRIAL

A agroindústria é um dos principais segmentos da economia brasileira, com importância tanto no mercado interno como no externo. Segundo Hoffmann *et al* (1985), o setor agroindustrial pode ser considerado como o conjunto de atividades que ocorrem para a produção de produtos agroindustriais, utilizando matéria-prima de origem agrícola. Assim, abrange desde a produção dos insumos como as sementes, adubos, fertilizantes, máquinas agrícolas, entre outros, até a chegada do produto final ao consumidor.

A competitividade neste setor tem sido relevante ao longo dos últimos anos, uma vez que a abertura comercial e intensificação do comércio entre os países proporcionaram mudanças positivas no mesmo, como a agregação de tecnologia para o setor de máquinas e implementos agrícolas, onde se tornou possível produzir com mais eficiência, em menos tempo e com redução de desperdícios.

Os produtos utilizados pela agroindústria, de acordo com o IBGE, cresceram 1,4% em 2012, em virtude da ampliação na fabricação de máquinas e equipamentos (3,1%), induzida pelo aumento da renda agrícola.

A constante necessidade de inovar e produzir com maior eficácia para manter a capacidade competitiva, tem como ponto estratégico a participação representativa da tecnologia externa, por meio das importações de maquinário para o setor agroindustrial.

Nesse sentido, as máquinas agrícolas têm papel relevante, visto que são insumos para a atividade agrícola, e, portanto, setor imprescindível para a competitividade do agronegócio brasileiro.

4.2 BENEFÍCIOS PARA IMPORTAÇÃO DE UM TRATOR AGRÍCOLA

A mercadoria importada, objeto deste estudo, é o trator agrícola, que possui classificação fiscal na NCM 8701.90.90. Para esta mercadoria, que é destinada às atividades agrícolas, a legislação brasileira permite a utilização de incentivos fiscais com o intuito de incrementar o desenvolvimento deste setor, por meio de dispositivos específicos, diminuindo a carga tributária do mesmo.

Com relação ao PIS/COFINS-importação, o governo federal, mediante a criação da Lei nº 10.865/04, em seu art. 8º, § 3º, inciso I, instituiu alíquotas de 2% para PIS-importação e 9,6% para COFINS-importação, e, ainda, em conformidade com o art. 7º, § 3º, inciso II, desta mesma Lei, permite a redução da base de cálculo desta mercadoria em 48,1%.

A legislação estadual de Santa Catarina também possui benefícios fiscais para esta mercadoria, uma vez que a mesma se enquadra no art. 26, inciso I, do RICMS/SC, sendo tributada à alíquota de 17% e possuindo redução da base de cálculo em 67,05%, conforme anexo 2, art. 9º, inciso II, alínea "a", do mesmo regulamento, gerando uma tributação efetiva de 5,6015% de ICMS a recolher.

Desta forma, com a redução da base de cálculo destes tributos, a carga tributária efetiva a ser recolhida aos cobres públicos fica minimizada.

4.3 TRIBUTAÇÃO NA IMPORTAÇÃO DE UM TRATOR AGRÍCOLA

Para se efetuar os cálculos da tributação de uma importação, é necessário conhecer os dispositivos legais que regem a mercadoria a ser importada. Em seguida, serão demonstrados os mesmos e os cálculos dos tributos federais e estadual incidentes neste processo.

4.3.1 Tipo de tributos, alíquotas e base legal

Para se obter informações acerca da carga tributária de um bem ou serviço importado, torna-se necessário conhecer sua classificação fiscal, encontrada

por meio da NCM. No estudo de caso em questão, a mercadoria importada possui a NCM 8701.90.90 e trata-se de um trator agrícola, evidenciado na DI (Anexo A).

Quadro 2 – Tipo de tributo, alíquotas e base legal

TRIBUTO	ALÍQUOTA	ALÍQUOTA EFETIVA	EMBASAMENTO LEGAL
II	14%	14%	TEC
IPI	0%	0%	TIPI
PIS - Importação	2%	1,0380%	Art. 8º, § 3º, I, da Lei nº 10.865/04, com redução da base de cálculo em 48,1% conforme art. 7º, § 3º, II da Lei nº 10.865/04
COFINS - Importação	9,6%	4,9824%	Art. 8º, § 3º, II, da Lei nº 10.865/04, com redução da base de cálculo em 48,1% conforme art. 7º, § 3º, II da Lei nº 10.865/04
ICMS	17%	5,6015%	Art. 26, I do RICMS/SC, com redução da base de cálculo em 67,05% conforme anexo 2, art. 9º, II, alínea "a" do RICMS/SC

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Com posse destas informações, parte-se para o conhecimento do valor aduaneiro e, posteriormente, para o cálculo dos tributos incidentes nesta operação de importação.

4.3.2 Obtenção do valor aduaneiro

Após a verificação da NCM e das alíquotas aplicáveis à mesma, torna-se indispensável conhecer o valor aduaneiro da mercadoria. O mesmo é composto pelo Valor da Mercadoria no Local do Embarque (VMLE), sendo o valor *FOB* da mercadoria acrescido do *THC*, frete e seguro internacional. Com estes dados pode-se realizar os cálculos dos tributos incidentes na importação.

O valor aduaneiro estará descrito na DI em moeda estrangeira, portanto, para efetuar os cálculos deve-se multiplicar o mesmo pela taxa de câmbio do dia de registro da DI, obtendo, assim, o valor aduaneiro em moeda corrente do país importador. No estudo de caso abordado, a taxa de conversão de câmbio negociada é o dólar (US\$).

Segue abaixo o cálculo do valor aduaneiro com base na DI exposta no "Anexo A":

Quadro 3 – Valor Aduaneiro

DESCRIÇÃO	US\$	TAXA	R\$
Valor <i>FOB</i> da mercadoria	\$137.520,00	1,9749	R\$ 271.588,25
Frete internacional	\$8.000,00	1,9749	R\$ 15.799,20
Seguro internacional	\$ 0,00	1,9749	R\$ 0,00
<i>THC</i>	\$607,62	1,9749	R\$ 1.999,99
VALOR ADUANEIRO	\$146.127,62		R\$ 288.587,44

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Com a soma do valor *FOB* de R\$ 271.588,25, do frete de R\$ 15.799,20 e do *THC* de R\$ 1.999,99, encontra-se o valor aduaneiro de R\$ 288.587,44. O mesmo servirá como base de cálculo para a apuração dos tributos a serem pagos por ocasião do desembaraço. Abaixo, segue os cálculos dos tributos federais incidentes neste processo.

4.3.3 Cálculo dos tributos federais incidentes no processo de importação de um trator agrícola

Os tributos federais incidentes em um processo de importação estão descritos na DI, onde se tem a base de cálculo dos mesmos e as alíquotas aplicáveis, e devem ser pagos no momento do desembaraço aduaneiro. Abaixo serão demonstrados os cálculos do II, do IPI e do PIS/COFINS-importação, do estudo de caso em questão.

4.3.3.1 Cálculo do imposto de importação

Para se calcular o II torna-se necessário conhecer o valor aduaneiro das mercadorias, já evidenciado anteriormente no tópico 4.3.2 (obtenção do valor aduaneiro) e o valor da alíquota a ser aplicada para a mesma, constante na TEC. Segue abaixo o quadro do cálculo do II:

Quadro 4 – Cálculo do Imposto de Importação

CÁLCULO DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO (II)		
1	Valor aduaneiro	R\$ 288.587,44
2	Alíquota do II na TEC	14%
(=)	Imposto de Importação	R\$ 40.402,24

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Para se encontrar o valor do II, basta multiplicar o valor aduaneiro de R\$ 288.587,44 pela alíquota do imposto de 14% evidenciado na TEC, assim o valor de II apurado é de R\$ 40.402,24, o mesmo deverá ser pago no momento do desembaraço aduaneiro, via débito automático em conta corrente do importador, por meio do Siscomex.

4.3.3.2 Cálculo do imposto sobre produtos industrializados

Com o conhecimento do valor aduaneiro em moeda corrente nacional e do valor do II, parte-se para o cálculo o IPI. Deste modo, para se obter mesmo a ser pago é necessário acrescer o valor do II ao valor aduaneiro já convertido e multiplicar este montante pela alíquota do IPI constante na TIPI.

No estudo de caso o produto importado, trator agrícola, é classificado na NCM com o código 8701.90.90 possuindo a alíquota de 0%, devido ao enquadramento como Ex Tarifário. Segue quadro abaixo do cálculo do IPI:

Quadro 5 – Cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados

CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)		
1	Valor aduaneiro	R\$ 288.587,44
2	Valor do II	R\$ 40.402,24
3	Base de cálculo do IPI (1+2)	R\$ 328.989,68
4	Alíquota na TIPI	0%
(=)	Valor do IPI (3*4)	R\$ 0,00

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Como a alíquota do IPI para esta mercadoria é de 0%, não há tributo a recolher.

4.3.3.3 Cálculo do PIS/COFINS-importação

Para realizar os cálculos do PIS/COFINS-Importação tem-se como dados indispensáveis o valor aduaneiro, alíquotas do II, IPI, ICMS e do próprio PIS e COFINS-importação. Em posse destas informações, aplicam-se os cálculos em conformidade com a IN nº 572/05.

As fórmulas empregadas para a apuração do PIS-Importação e COFINS-Importação foram às seguintes:

$$X = \left[\frac{1 + e \times [a + b \times (1 + a)]}{(1 - c - d) \times (1 - e)} \right]$$

$$Cofins_{IMPORTAÇÃO} = d \times (VA \times X)$$

$$Pis_{IMPORTAÇÃO} = c \times (VA \times X)$$

Quadro 6 – Cálculo do PIS-Importação e da COFINS-Importação

$$X = 1 + 0,17 * [0,14 + 0,00 * (1 + 0,14)] / (1 - 0,02 - 0,0960) * (1 - 0,17)$$

$$X = 1 + 0,17 * [0,14 + 0,00 * 1,14] / 0,884 * 0,83$$

$$X = 1 + 0,17 * [0,14 + 0,00] / 0,73372$$

$$X = 1 + 0,17 * 0,14 / 0,73372$$

$$X = 1 + 0,0238 / 0,73372$$

$$X = 1,0238 / 0,73372$$

$$X = 1,395355$$

$$\text{Cofins – Importação} = 0,096 * (288.587,44 * 1,395355)$$

$$\text{Cofins – Importação} = 0,096 * 402.681,94$$

$$\text{Cofins – Importação} = 38.657,47$$

$$\text{Pis– Importação} = 0,02 * (288.587,44 * 1,395355)$$

$$\text{Pis – Importação} = 0,02 * 402.681,94$$

$$\text{Pis – Importação} = 8.053,63$$

A apuração destes tributos consiste, primeiramente, em agregar alíquotas de cada tributo, equivalendo “a” para II, “b” para IPI, “c” para PIS-importação, “d” para COFINS-importação e “e” para ICMS, encontrando assim o fator “X”.

Na segunda etapa deve-se multiplicar o valor aduaneiro pelo fator “X”, compondo a base de cálculo desses impostos, para, em seguida, aplicar as alíquotas correspondentes a cada espécie de contribuição, chegando, desta forma, aos valores de PIS-importação e COFINS-importação a pagar.

Por esta NCM ter o benefício fiscal de redução da base de cálculo do PIS/COFINS-importação em 48,1%, conforme art. 7º, § 3º, inciso II da Lei nº 10.865/04, os valores a serem pagos do destes tributos ficam reduzidos, conforme mostra quadro abaixo:

Quadro 7– Cálculo do PIS-Importação e da COFINS-Importação com redução da base de cálculo

REDUÇÃO EM 48,1%

$$\text{Cofins – Importação} = ((402.681,94 - (402.681,94 * 48,1\%)) * 9,6\%$$

$$\text{Cofins – Importação} = (402.681,94 - 193.690,01) * 9,6\%$$

$$\text{Cofins – Importação} = 208.991,93 * 9,6\%$$

$$\text{Cofins – Importação} = \mathbf{20.063,22}$$

$$\text{Pis – Importação} = ((402.681,94 - (402.681,94 * 48,1\%)) * 2\%$$

$$\text{Pis – Importação} = (402.681,94 - 193.690,01) * 2\%$$

$$\text{Pis – Importação} = 208.991,93 * 2\%$$

$$\text{Pis – Importação} = \mathbf{4.179,83}$$

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Na importação do trator descrito no “Anexo A”, as alíquotas de PIS-importação e da COFINS-importação são, respectivamente, de 2% e 9,6%, e possuem, ainda, a redução da base de cálculo em 48,1%. Deste modo, o valor apurado para a COFINS-importação é de R\$ 20.063,22 e para o PIS-importação é R\$ 4.179,83.

4.3.4 Cálculo do tributo estadual incidente no processo de importação de um trator agrícola

O tributo estadual incidente nos processos de importação a ser analisado será o ICMS. Para o cálculo do mesmo deve-se analisar a modalidade de importação escolhida, podendo ser a importação direta, por conta e ordem de terceiros ou por encomenda de mercadorias, devendo ser observada as particularidades de cada uma delas. Segue, abaixo, a demonstração dos cálculos de ICMS gerado destas três modalidades.

4.3.4.1 Importação direta

Para se efetuar uma importação direta, a empresa importadora deve estar devidamente habilitada junto à Receita Federal e aos órgãos competentes, ou seja, deve possuir o RADAR, que é licença concedida para o direito de importação, sendo uma autorização que disponibilizará acesso ao sistema Siscomex. Nesta modalidade, a empresa objeto de estudo realiza todo o trabalho, desde o contato com exportador até a chegada do trator agrícola na empresa, sendo a mesma responsável por todos os riscos da importação, tendo que ter colaboradores especializados para realizar esta operação.

4.3.4.1.1 ICMS na importação direta

Por se tratar se uma importação direta, a empresa objeto de estudo terá que emitir uma nota fiscal de entrada para incorporar as mercadorias ao seu estoque. A mesma deverá verificar a legislação vigente para a correta aplicação deste tributo. Para tanto, fez-se uma planilha para analisar o valor do ICMS nesta modalidade. Segue quadro abaixo:

Quadro 8 – Cálculo do ICMS na Importação Direta

IMPORTAÇÃO DIRETA						
DESCRIÇÃO PRODUTO		ORIGEM		PORTO	DI	REGISTRO DI
TRATOR AGRÍCOLA		ITALIA		ITAJAÍ	13/0000000-0	01/05/2013
DESCRIÇÃO	EUA/EUR	TAXA	R\$	TRIBUTOS	ALÍQUOTA (%)	VALOR TRIBUTOS
VALOR FOB MERCADORIA	\$137.520,00	1,9749	R\$ 271.588,25	II	14,00%	R\$ 40.402,24
FRETE INTERNACIONAL	\$8.000,00	1,9749	R\$ 15.799,20	IPI	0,00%	R\$ 0,00
SEGURO INTERNACIONAL	\$ 0,00	1,9749	R\$ 0,00	PIS	2,00%	R\$ 4.179,83
THC	\$607,62	1,9749	R\$ 1.199,99	COFINS	9,60%	R\$ 20.063,22
TAXA DO C.E	\$0,00	1,9749	R\$ 0,00			
VALOR ADUANEIRO	\$146.127,62		R\$ 288.587,44			R\$ 64.645,29
DESPESAS ADUANEIRAS						VALOR R\$
SISCOMEX						R\$ 214,50
ARMAZENAGEM						R\$ 5.000,00
AFRMM						R\$ 5.480,00
SERVIÇO DE DESPACHO ADUANEIRO						R\$ 1.000,00
S D A						R\$ 400,00
LIBERAÇÃO DA MERCADORIA						R\$ 200,00
VISTORIA						R\$ 150,00
VALOR TOTAL DAS DESPESAS						R\$ 12.444,50
NOTA FISCAL DE ENTRADA						
VALOR TOTAL DOS PRODUTOS (CIF + II)						R\$ 328.989,68
IPI						R\$ 0,00
DESPESAS ADUANEIRAS + PIS + COFINS						R\$ 36.687,55
VALOR DOS PRODUTOS + DESPESAS ACESSÓRIAS						R\$ 365.677,23
COEFICIENTE DE ICMS						0,943985
ICMS						5,6015%
SUB-TOTAL						R\$ 387.376,10
IPI VENDA						0,00%
ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA MVA =						0,00%
% REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS						67,05%
BASE DE CÁLCULO DO ICMS REDUZIDA						R\$ 127.640,42
TOTAL NOTA FISCAL						R\$ 387.376,10

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Para o cálculo do ICMS na importação direta, primeiramente, verifica-se a alíquota do ICMS para a NCM 8701.90.90, que é de 17%, conforme o art. 26, inciso I do RICMS/SC e que a mesma possui redução da base de cálculo em 67,05%, de acordo com o anexo 2, art. 9º, inciso II, alínea "a", do mesmo regulamento, gerando uma alíquota efetiva de 5,6015% de ICMS para esta mercadoria.

Partindo-se para a análise dos dados, nota-se que para apurar o valor do ICMS, foi utilizado como base de cálculo o valor dos produtos de R\$ 328.989,68, que é formado pelo valor aduaneiro de R\$ 288.587,44 acrescido do II de R\$ 40.402,24, e as despesas acessórias de R\$ 36.687,55, compostas pelas despesas aduaneiras de R\$ 12.444,50 somadas ao PIS-importação de R\$ 4.179,83 e da COFINS-importação de R\$ 20.063,22, gerando um montante de R\$ 365.677,23.

Em seguida, divide-se este montante pelo coeficiente do ICMS de 0,943985. O mesmo foi encontrado mediante verificação da redução da base de cálculo do ICMS em 67,05%. Desta divisão surge a base de cálculo do ICMS, sendo

a mesma de R\$ 387.376,10. Portanto, para se chegar ao valor do ICMS a recolher, basta calcular 5,6015% sobre a base de cálculo do ICMS, gerando um valor de R\$ 21.698,87, ou reduzir a base de cálculo em 67,05% e aplicar a alíquota de 17%, como é verificado nas notas fiscais. Segue, abaixo, o modelo de nota fiscal de entrada para a operação de importação direta.

Figura 3 – Nota Fiscal de Entrada Importação Direta sem diferimento do ICMS

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE		DANFE		CÓDIGO DE BARRAS									
EMPRESA DESTINATÁRIA DA MERCADORIA		DOCUMENTO AUXILIAR DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA		CHAVE DE ACESSO									
Endereço:		0 - ENTRADA		0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000									
Cidade: Estado:		1 - SAÍDA		Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e									
CEP:		N° 1		www.nfe.fazenda.gov.br/portal									
		FOLHA 1/1		ou no site da Sefaz Autorizada									
NATUREZA DA OPERAÇÃO				PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO									
COMPRAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO				0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000									
INSCRIÇÃO ESTADUAL		INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT.		CNPJ									
XXX.XXX.XXX				XX.XXX.XXX/XXXX-XX									
DESTINATÁRIO / REMETENTE													
NOME / RAZÃO SOCIAL				CNPJ / CPF									
EMPRESA REMETENTE DA MERCADORIA DO EXTERIOR				EX									
ENDEREÇO EXTERIOR				DATA DA EMISSÃO									
				10/05/2013									
MUNICÍPIO EXTERIOR		BAIRRO / DISTRITO EXTERIOR		CEP									
				DATA DA SAÍDA									
				10/05/2013									
UF EX		FONE / FAX		INSCRIÇÃO ESTADUAL									
				HORA DA SAÍDA									
				08:00									
CÁLCULO DO IMPOSTO													
BASE DE CÁLCULO DO ICMS		VALOR DO ICMS		VALOR TOTAL DOS PRODUTOS									
127.640,42		21.698,87		328.989,68									
VALOR DO FRETE		VALOR DO SEGURO		VALOR ICMS SUBSTITUIÇÃO									
		-		36.687,55									
DESCONTO		OUTRAS DESP. ACESSÓRIAS		VALOR DO IPI									
				VALOR TOTAL DA NOTA									
				387.376,10									
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS													
NOME / RAZÃO SOCIAL		FRETE POR CONTA		CÓDIGO ANTT									
				PLACA									
ENDEREÇO		MUNICÍPIO		UF									
				CNPJ / CPF									
QUANTIDADE		ESPÉCIE		UF									
252		OUTROS		INSCRIÇÃO ESTADUAL									
MARCA		NUMERAÇÃO		PESO BRUTO									
				39.600									
				PESO LÍQUIDO									
				36.000									
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS													
CÓDIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM / SH	CST	CFOP	QTD	UN	VALOR UNIT	VALOR TOTAL	BASE CÁLCULO ICMS	VALOR ICMS	VALOR IPI	ALIQ. ICMS	ALIQ. IPI
1001001	Trator Agrícola	8701.90.90	100	3.101	12	UN	27.415,81	328.989,68	127.640,42	21.698,87		17%	0%
DADOS ADICIONAIS						RESERVADO AO FISCO							
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES													
PIS R\$ 4.179,83 COFINS R\$ 20.063,22 DI 13/0000000-0													
VALOR CIF MERC/FRETE/SEG R\$ 288.587,44 II R\$ 40.402,24													
DESPESAS ACESSÓRIAS - DESP. ADUANEIRAS R\$ 12.444,50													
REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS EM 48,1%, CONFORME PARÁGRAFO 3, INCISO II DA LEI NR. 10.865/04													
BASE REDUZIDA DO ICMS CONFORME ANEXO 2 ARTIGO 9 INCISO II ALINEA A DO RICMS/SC													
RECEBEMOS DE _____ OS PRODUTOS E/OU SERVIÇOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA INDICADA AO LADO. EMISSÃO <input type="checkbox"/> VALOR TOTAL DE _____													
DESTINATÁRIO, ENDEREÇO _____													
DATA DE RECEBIMENTO _____ IDENTIFICAÇÃO E ASSINATURA DO RECEBEDOR _____													
						NF-e							
						N° 1							
						SÉRIE 1							

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Visualizando a nota fiscal acima apresentada, verifica-se que o emitente da nota fiscal é a empresa importadora, e o remetente é o exportador, e trata-se de uma compra de mercadorias com CFOP 3.101 ou 3.102, ou seja, o próprio

importador emite a sua nota fiscal de entrada de acordo com a destinação da mercadoria importada.

Com relação aos tributos, percebe-se que o destaque de ICMS foi de 17% e que a base de cálculo foi reduzida para R\$ 127.640,42, valor este encontrado mediante aplicação da redução em 67,05% da base de cálculo. Neste caso, o ICMS integra o montante da nota fiscal.

Nota-se que valores de PIS/COFINS-importação foram acrescidos nas despesas acessórias e destacadas em informações adicionais, por não terem campo próprio na nota fiscal eletrônica. Também, foi destacado no campo informações complementares os dados da DI e o embasamento referente as reduções das bases de cálculo do ICMS e PIS/COFINS-importação.

A empresa importadora também poderá solicitar um TTD específico junto ao SEF/SC para a importação, onde a mesma tem o direito de diferir o ICMS para a etapa seguinte. Segue quadro para exemplificação:

Quadro 9 – Cálculo da Importação Direta com diferimento do ICMS

IMPORTAÇÃO DIRETA COM DIFERIMENTO DO ICMS						
DESCRIÇÃO PRODUTO		ORIGEM		PORTO	DI	REGISTRO DI
TRATOR AGRÍCOLA		ITALIA		ITAJAÍ	13/0000000-0	01/05/2013
DESCRIÇÃO	EUA/EUR	TAXA	R\$	TRIBUTOS	ALIQUOTA (%)	VALOR TRIBUTOS
VALOR FOB MERCADORIA	\$137.520,00	1,9749	R\$ 271.588,25	II	14,00%	R\$ 40.402,24
FRETE INTERNACIONAL	\$8.000,00	1,9749	R\$ 15.799,20	IPI	0,00%	R\$ 0,00
SEGURO INTERNACIONAL	\$ 0,00	1,9749	R\$ 0,00	PIS	2,00%	R\$ 4.179,83
THC	\$607,62	1,9749	R\$ 1.199,99	COFINS	9,60%	R\$ 20.063,22
TAXA DO C.E	\$0,00	1,9749	R\$ 0,00			
VALOR ADUANEIRO	\$146.127,62		R\$ 288.587,44			R\$ 64.645,29
DESPESAS ADUANEIRAS						VALOR R\$
SISCOMEX						R\$ 214,50
ARMAZENAGEM						R\$ 5.000,00
AFRMM						R\$ 5.480,00
SERVIÇO DE DESPACHO ADUANEIRO						R\$ 1.000,00
S D A						R\$ 400,00
LIBERAÇÃO DA MERCADORIA						R\$ 200,00
VISTORIA						R\$ 150,00
VALOR TOTAL DAS DESPESAS						R\$ 12.444,50
NOTA FISCAL DE ENTRADA						
VALOR TOTAL DOS PRODUTOS (CIF + II)						R\$ 328.989,68
IPI						R\$ 0,00
DESPESAS ADUANEIRAS + PIS E COFINS						R\$ 36.687,55
TOTAL NOTA FISCAL						R\$ 365.677,23

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Deste modo, não haverá ICMS na composição da nota fiscal de entrada desta importação. Segue modelo de nota fiscal com base no tratamento tributário diferenciado:

Figura 4 – Nota Fiscal de Entrada Importação Direta com diferimento do ICMS

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE		DANFE		CÓDIGO DE BARRAS									
EMPRESA DESTINATÁRIA DA MERCADORIA		DOCUMENTO AUXILIAR DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA		CHAVE DE ACESSO									
Endereço:		0 - ENTRADA 1 - SAÍDA		0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000									
Cidade:	Estado:	N° 1		Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizada									
CEP:		FOLHA 1/1		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000									
NATUREZA DA OPERAÇÃO COMPRA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO		INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT.		CNPJ									
INSCRIÇÃO ESTADUAL XXX.XXX.XXX				XX.XXX.XXX/XXXX-XX									
DESTINATÁRIO / REMETENTE		NOME / RAZÃO SOCIAL		CNPJ / CPF		DATA DA EMISSÃO							
EMPRESA REMETENTE DA MERCADORIA DO EXTERIOR				EX		10/05/2013							
ENDEREÇO EXTERIOR		BAIRRO / DISTRITO EXTERIOR		CEP		DATA DA SAÍDA							
MUNICÍPIO EXTERIOR		UF EX		FONE / FAX		10/05/2013							
				INSCRIÇÃO ESTADUAL		HORA DA SAÍDA							
						08:00							
CÁLCULO DO IMPOSTO													
BASE DE CÁLCULO DO ICMS		VALOR DO ICMS		BASE DE CÁLCULO DO ICMS ST		VALOR ICMS SUBSTITUIÇÃO	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS						
							328.989,68						
VALOR DO FRETE		VALOR DO SEGURO DESCONTO		OUTRAS DESP. ACESSÓRIAS		VALOR DO IPI	VALOR TOTAL DA NOTA						
				36.687,55			365.677,23						
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS													
NOME / RAZÃO SOCIAL		FRETE POR CONTA		CÓDIGO ANTT	PLACA	UF	CNPJ / CPF						
ENDEREÇO		MUNICÍPIO				UF	INSCRIÇÃO ESTADUAL						
QUANTIDADE		ESPÉCIE	MARCA	NUMERAÇÃO		PESO BRUTO	PESO LÍQUIDO						
252		OUTROS				39.600	36.000						
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS													
CÓDIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM / SH	CST	CFOP	QTD	UN	VALOR UNIT	VALOR TOTAL	BASE CÁLCULO ICMS	VALOR ICMS	VALOR IPI	ALIQ. ICMS	ALIQ. IPI
1001001	Trator Agrícola	8701.90.90	151	3.101	12	UN	27.415,81	328.989,68	-	-			0%
DADOS ADICIONAIS								RESERVADO AO FISCO					
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES								DIFERIMENTO PARCIAL DO IMPOSTO PIS R\$ 4.179,83 COFINS R\$ 20.063,22 DI 13/0000000-0 VALOR CIF MERC/FRETE/SEG R\$ 288.587,44 II R\$ 40.402,24 DESPESAS ACESSÓRIAS - DESP. ADUANEIRAS R\$ 12.444,50 REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS EM 48,1%, CONFORME PARÁGRAFO 3, INCISO II DA LEI NR. 10.865/04					
RECEBEMOS DE _____ OS PRODUTOS E/OU SERVIÇOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA INDICADA AO LADO. EMISSÃO ____/____/____ VALOR TOTAL DE _____													
DESTINATÁRIO _____, ENDEREÇO _____													
DATA DE RECEBIMENTO				IDENTIFICAÇÃO E ASSINATURA DO RECEBEDOR				NF-e					
								N° 1					
								SÉRIE 1					

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Neste caso, o ICMS é diferido para a etapa seguinte, sendo que o mesmo não é destacado na nota fiscal de entrada de mercadorias. E deve constar em informações complementares a mensagem de diferimento do imposto, sendo que pode ser diferido totalmente ou parcialmente, onde tem-se a antecipação de 1% no momento do desembaraço aduaneiro.

4.3.4.2 Importação por conta e ordem de terceiros

Na modalidade de importação por conta e ordem de terceiros, a empresa que deseja importar contrata uma prestadora de serviços, para que a mesma

providencie o despacho da importação em nome da empresa adquirente. Neste caso, os recursos financeiros empregados na transação são de responsabilidade da mesma.

4.3.4.2.1 ICMS na importação por conta e ordem de terceiros

Nesta modalidade de importação, a empresa terá a intermediação de uma *trading company*, onde a mesma deverá emitir uma nota fiscal de entrada para nacionalização das mercadorias e uma nota fiscal de saída (transferência) para o adquirente das mesmas. Segue, abaixo, o quadro para analisar o valor do ICMS nesta modalidade.

Quadro 10– Cálculo do ICMS na Importação por Conta e Ordem de Terceiros

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM						
DESCRIÇÃO PRODUTO		ORIGEM		PORTO	DI	REGISTRO DI
TRATOR AGRÍCOLA		EXTERIOR		ITAJAÍ	13/0000000-0	01/05/2013
DESCRIÇÃO	EUA/EUR	TAXA	R\$	TRIBUTOS	ALIQUOTA (%)	VALOR TRIBUTOS
VALOR FOB MERCADORIA	\$137.520,00	1,9749	R\$ 271.588,25	II	14,00%	R\$ 40.402,24
FRETE INTERNACIONAL	\$8.000,00	1,9749	R\$ 15.799,20	IPI	0,00%	R\$ 0,00
SEGURO INTERNACIONAL	\$ 0,00	1,9749	R\$ 0,00	PIS	2,00%	R\$ 4.179,83
THC	\$607,62	1,9749	R\$ 1.199,99	COFINS	9,60%	R\$ 20.063,22
TAXA DO C.E	\$0,00	1,9749	R\$ 0,00			
VALOR ADUANEIRO	\$146.127,62		R\$ 288.587,44			R\$ 64.645,29
DESPESAS ADUANEIRAS						VALOR R\$
SISCOMEX						R\$ 214,50
ARMAZENAGEM						R\$ 5.000,00
AFRMM						R\$ 5.480,00
SERVIÇO DE DESPACHO ADUANEIRO						R\$ 1.000,00
S D A						R\$ 400,00
LIBERAÇÃO DA MERCADORIA						R\$ 200,00
VISTORIA						R\$ 150,00
COMISSAO TRADING						R\$ 7.000,00
VALOR TOTAL DAS DESPESAS						R\$ 19.444,50
NOTA FISCAL DE ENTRADA						
VALOR TOTAL DOS PRODUTOS (CIF + II)						R\$ 328.989,68
IPI						R\$ 0,00
DESPESAS ADUANEIRAS + PIS E COFINS						R\$ 43.687,55
TOTAL NOTA FISCAL						R\$ 372.677,23
NOTA FISCAL DE SAÍDA						
COEFICIENTE DE TRANSFERÊNCIA						0,943985
ICMS						5,6015%
SUB-TOTAL						R\$ 394.791,47
IPI VENDA						R\$ 0,00
ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA MVA =						0,00%
% REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS						67,05%
BASE DE CÁLCULO DO ICMS						R\$ 130.083,79
TOTAL NOTA FISCAL						R\$ 394.791,47

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Para o cálculo do ICMS na importação por conta e ordem de terceiros, a alíquota de ICMS é a mesma utilizada na importação direta, sendo de 17%, conforme o art. 26, inciso I do RICMS/SC, com redução da base de cálculo em 67,05%, de acordo com o anexo 2, art. 9º, II, alínea "a" do RICMS/SC, gerando uma alíquota efetiva de 5,6015% para esta operação.

Partindo-se para a análise dos dados, nota-se que por utilizar os serviços de uma *trading company* serão necessárias duas notas fiscais, a primeira, que será da comercial importadora para a nacionalização da mercadoria, e a segunda, que será de transferência para o adquirente.

Para o cálculo da nota fiscal de entrada das mercadorias importadas, o valor dos produtos é formado pelo valor aduaneiro de R\$ 288.587,44 acrescido do II de R\$ 40.402,24, gerando um montante de R\$ 328.989,68. Já despesas acessórias são compostas pelas despesas aduaneiras de R\$ 19.444,50 somadas ao PIS-importação de R\$ 4.179,83 e da COFINS-importação R\$ 20.063,22, totalizando, desta forma, um valor de R\$ 43.687,55. No montante das despesas aduaneiras está inclusa a comissão da *trading company* pela prestação de serviços.

A mesma não destacará o ICMS na nota fiscal de entrada, gerando um total de R\$ 372.677,23, devido a *trading company* ter o benefício do TTD 409, com dispensa de garantia, mediante o pagamento antecipado de 1% do imposto devido na saída subsequente, ou seja, o adquirente pagou R\$ 3.681,74 de ICMS antecipado para a liberação da mercadoria. Este valor foi encontrado devido a soma do valor aduaneiro acrescido dos tributos e do Siscomex, divididos pelo coeficiente 0,96, multiplicado por 1%, este coeficiente se refere a alíquota de 4% de ICMS devido nestas operações.

Esta guia de antecipação do ICMS deve ser retirada no *site* da Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina, junto ao Sistema de Liberação Eletrônica de Importações, por meio do Sistema de Administração Tributária (SAT), ou a mesma também pode ser gerada através do serviço "DARE on-line", disponibilizado no mesmo *site*.

Segue, abaixo, o modelo de nota fiscal de entrada da *trading company*:

Figura 5 – Nota Fiscal de Entrada Importação por Conta e Ordem de Terceiros com diferimento do ICMS

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE		DANFE		CÓDIGO DE BARRAS									
Trading Company		DOCUMENTO AUXILIAR DA NOTA FISCAL		CHAVE DE ACESSO									
Endereço:		0 - ENTRADA		0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000									
Cidade:	Estado:	1 - SAÍDA		Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e									
CEP:		N° 1		www.nfe.fazenda.gov.br/portal									
		FOLHA 1/1		ou no site da Sefaz Autorizada									
NATUREZA DA OPERAÇÃO				PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO									
OUTRAS ENTRADAS - IMPORTAÇÃO CONTA E ORDEM DE TERCEIROS				0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000									
INSCRIÇÃO ESTADUAL		INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT.		CNPJ									
XXX.XXX.XXX				XX.XXX.XXX/XXXX-XX									
DESTINATÁRIO / REMETENTE				CNPJ / CPF									
NOME / RAZÃO SOCIAL				EX									
EXTERIOR				DATA DA EMISSÃO									
ENDEREÇO				10/05/2013									
EXTERIOR				DATA DA SAÍDA									
MUNICÍPIO				10/05/2013									
EXTERIOR				HORA DA SAÍDA									
EX				08:30									
CÁLCULO DO IMPOSTO													
BASE DE CÁLCULO DO ICMS		VALOR DO ICMS		VALOR TOTAL DOS PRODUTOS									
				328.989,68									
VALOR DO FRETE		VALOR DO SEGURO		VALOR TOTAL DA NOTA									
		DESCONTO		372.677,23									
				VALOR DO IPI									
				43.687,55									
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS													
NOME / RAZÃO SOCIAL		FRETE POR CONTA		CÓDIGO ANTT									
				PLACA									
ENDEREÇO		MUNICÍPIO		UF									
				CNPJ / CPF									
				INSCRIÇÃO ESTADUAL									
QUANTIDADE		ESPÉCIE		PESO BRUTO									
252		OUTROS		39.600									
MARCA		NUMERAÇÃO		PESO LÍQUIDO									
				36.000									
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS													
CÓDIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM / SH	CST	CFOP	QTD	UN	VALOR UNIT	VALOR TOTAL	BASE CÁLCULO ICMS	VALOR ICMS	VALOR IPI	ALIQ. ICMS	ALIQ. IPI
1001001	Trator Agrícola	8701.90.90	151	3.949	12	UN	27.415,81	328.989,68				0%	0%
DADOS ADICIONAIS						RESERVADO AO FISCO							
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES						PIS R\$ 4.179,83 COFINS R\$ 20.063,22 DI 13/0000000-0 VALOR CIF MERC/FRETE/SEG R\$ 288.587,44 II R\$ 40.402,24 DESPESAS ACESSÓRIAS - DESP. ADUANEIRAS R\$ 19.444,50 REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS EM 48,1%, CFE. ART. 7 PARÁGRAFO 3, INCISO II DA LEI NR. 10.865/04 DIFERIMENTO PARCIAL DO IMPOSTO							
RECEBEMOS DE _____ OS PRODUTOS E/OU SERVIÇOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA INDICADA AO LADO. EMISSÃO ____/____/____ VALOR TOTAL DE _____													
DESTINATÁRIO _____, ENDEREÇO _____													
DATA DE RECEBIMENTO _____						IDENTIFICAÇÃO E ASSINATURA DO RECEBEDOR _____							
						NF-e							
						N° 1							
						SÉRIE 1							

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Visualizando a nota fiscal acima apresentada, verifica-se que o emitente da nota fiscal é a *trading company*, e o remetente é o exportador, e trata-se de uma operação com CFOP 3.949 – outras entradas.

Verifica-se que valores correspondentes ao PIS/COFINS-importação foram acrescidos nas despesas acessórias e destacadas em informações adicionais, por não terem campo próprio na nota fiscal eletrônica. Também, foi destacado no campo informações complementares os dados da DI, o embasamento referente a redução das bases de cálculo do PIS/COFINS-Importação e a mensagem de diferimento parcial do imposto, não destacando o ICMS na NF-e de entrada.

Na nota fiscal de saída da *trading company* para o adquirente, foi utilizado para encontrar a base de cálculo do ICMS o valor da NF-e de entrada dividido pelo coeficiente de transferência de 0,943985, para incorporar o montante do ICMS na NF-e. Este coeficiente foi encontrado mediante verificação da redução da base de cálculo do ICMS em 67,05%. Desta divisão surge a base de cálculo do ICMS, sendo a mesma de R\$ 394.791,47. Portanto, para se chegar ao valor do ICMS destacado, basta calcular 5,6015% sobre a base de cálculo do ICMS, gerando um valor de R\$ 22.114,24, ou reduzir a base de cálculo em 67,05% e aplicar a alíquota de 17%, como é verificado nas notas fiscais. Segue modelo de NF-e de transferência abaixo:

Figura 6 – Nota Fiscal de Transferência Importação por Conta e Ordem de Terceiros com diferimento do ICMS

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE Trading Company				DANFE				CÓDIGO DE BARRAS					
Endereço:				DOCUMENTO AUXILIAR DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA				CHAVE DE ACESSO					
Cidade: Estado:				0 - ENTRADA				0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000					
CEP:				1 - SAÍDA				Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e					
				N° 2				www.nfe.fazenda.gov.br/portal					
				FOLHA 1/1				ou no site da Sefaz Autorizada					
NATUREZA DA OPERAÇÃO								PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO					
REMESSA DE MERCADORIA IMPORTADA POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS								0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000					
INSCRIÇÃO ESTADUAL XXX.XXX.XXX				INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT.				CNPJ XX.XXX.XXX/XXXX-XX					
DESTINATÁRIO / REMETENTE								CNPJ / CPF		DATA DA EMISSÃO			
NOME / RAZÃO SOCIAL								XX.XXX.XXX/XXXX-XX		10/05/2013			
EMPRESA DESTINATÁRIA DA MERCADORIA - ADQUIRENTE													
ENDEREÇO				BAIRRO / DISTRITO		CEP		DATA DA SAÍDA					
								10/05/2013					
MUNICÍPIO				UF		FONE / FAX		INSCRIÇÃO ESTADUAL		HORA DA SAÍDA			
				SC				XXX.XXX.XXX		08:40			
CÁLCULO DO IMPOSTO													
BASE DE CÁLCULO DO ICMS			VALOR DO ICMS			BASE DE CÁLCULO DO ICMS ST			VALOR ICMS SUBSTITUIÇÃO		VALOR TOTAL DOS PRODUTOS		
130.083,79			22.114,24			-			-		394.791,47		
VALOR DO FRETE		VALOR DO SEGURO		DESCONTO		OUTRAS DESP. ACESSÓRIAS		VALOR DO IPI		VALOR TOTAL DA NOTA			
-		-		-		-		-		394.791,47			
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS													
NOME / RAZÃO SOCIAL				FRETE POR CONTA		CÓDIGO ANTT		PLACA		UF / CNPJ / CPF			
ENDEREÇO				MUNICÍPIO		UF		INSCRIÇÃO ESTADUAL					
QUANTIDADE		ESPÉCIE		MARCA		NUMERAÇÃO		PESO BRUTO		PESO LÍQUIDO			
252		OUTROS						39.600		36.000			
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS													
CÓDIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM / SH	CST	CFOP	QTD	UN	VALOR UNIT	VALOR TOTAL	BASE CÁLCULO ICMS	VALOR ICMS	VALOR DO IPI	ALIQ. ICMS	ALIQ. IPI
1001001	Trator Agrícola	8701.90.90	151	5.949	12	UN	32.899,29	394.791,47	130.083,79	22.114,24		17%	0%
DADOS ADICIONAIS													
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES						RESERVADO AO FISCO							
DIFERIMENTO PARCIAL DO IMPOSTO BASE REDUZIDA DO ICMS CONFORME ANEXO 2 ARTIGO 9 INCISO II ALINEA A DO RICMS/SC PIS R\$ 4.179,83 COFINS R\$ 20.063,22 REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS EM 48,1%, CONFORME ART. 7 PARAGRAFO 3, INCISO II DA LEI NR. 10.865/04													
RECEBEMOS DE _____ OS PRODUTOS E/OU SERVIÇOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA INDICADA AO LADO. EMISSÃO ____/____/____ VALOR TOTAL DE _____													
DATA DE RECEBIMENTO						IDENTIFICAÇÃO E ASSINATURA DO RECEBEDOR							
						NF-e N° 2 SÉRIE 1							

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

A empresa adquirente receberá, quando da entrega da mercadoria, uma nota fiscal emitida pela comercial importadora, com o CFOP 5.949 – outras saídas, podendo ser visualizado na NF-e acima.

Com relação aos tributos, observa-se que o destaque de ICMS foi de 17% e que a base de cálculo foi reduzida para R\$ 130.083,79, valor este encontrado por meio da aplicação da redução da base de cálculo em 67,05%.

Percebe-se que valores de PIS/COFINS-importação foram destacadas em informações adicionais, por não terem campo próprio na NF-e. Também foi destacado o embasamento referente as reduções das bases de cálculo do ICMS e PIS/COFINS-importação, e a informação de diferimento parcial do imposto.

Por ser uma operação via *trading company* com diferimento parcial do imposto, a carga líquida do ICMS a recolher será de 3,6% e também terá a contribuição de 0,4% para os Fundos, gerando uma carga final de 4%. Tratando-se de uma importação com mercadoria de base de cálculo do imposto reduzida, o valor de 3,6% será cobrado sobre o valor final da nota fiscal, e o 0,4% destinados aos Fundos, será cobrado sobre a base de cálculo do ICMS, estando em conformidade com a Minuta do termo de Concessão dos TTD's 409, 410 e 411, sendo o ICMS a recolher no valor de R\$ 14.732,82.

Como já havia sido antecipado 1% do ICMS no momento do desembarço aduaneiro, no valor de R\$ 3.681,74 pela empresa adquirente, a *trading company* cobrará da mesma o valor restante de R\$ 11.051,08.

A empresa adquirente da mercadoria irá pagar efetivamente o montante de R\$ 14.732,82 de ICMS, porém, poderá se creditar do valor destacado na NF-e, de R\$ 22.114,24, obtendo, assim, um benefício financeiro de R\$ 7.381,42. Vale ressaltar que o benefício só será efetivamente aproveitado no caso de vendas internas, pois se remetido a saídas interestaduais este benefício terá que ser estornado.

4.3.4.3 Importação por encomenda

Na modalidade de importação por encomenda, a empresa objeto de estudo, caracterizada como encomendante, contrata uma *trading company*, para que esta, com seus próprios recursos financeiros, providencie a importação dessa

mercadoria e, posteriormente, revenda para a empresa encomendante. Ambas devem possuir cadastro no RADAR.

4.3.4.3.1 ICMS na importação por encomenda

Na importação por encomenda, a empresa objeto de estudo, assim como na modalidade de conta e ordem, também terá a intermediação de uma *trading company*, onde a mesma deverá emitir uma nota fiscal de entrada para nacionalização das mercadorias. Neste caso, sendo uma compra, e uma nota fiscal de revenda para o adquirente das mesmas. Para tanto, fez-se uma planilha para analisar o valor do ICMS nesta modalidade. Segue quadro abaixo:

Quadro 11 – Cálculo do ICMS na Importação por Encomenda

IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA						
DESCRIÇÃO PRODUTO		ORIGEM	PORTO	DI	DATA REGISTRO DI	
TRATOR AGRÍCOLA		EXTERIOR	ITAJAI	13/0000000-0	01/05/2013	
DESCRIÇÃO	EUA/EUR	TAXA	R\$	TRIBUTOS	ALÍQUOTA (%)	VALOR TRIBUTOS
VALOR FOB MERCADORIA	\$137.520,00	1,9749	R\$ 271.588,25	II	14,00%	R\$ 40.402,24
FRETE INTERNACIONAL	\$8.000,00	1,9749	R\$ 15.799,20	IPI	0,00%	R\$ 0,00
SEGURO INTERNACIONAL	\$ 0,00	1,9749	R\$ 0,00	PIS	2,00%	R\$ 4.179,83
THC	\$0,00	1,9749	R\$ 0,00	COFINS	9,60%	R\$ 20.063,22
TAXA DO C.E	\$607,62	1,9749	R\$ 1.199,99			
VALOR ADUANEIRO	\$146.127,62		R\$ 288.587,44			R\$ 64.645,29
DESPESAS ADUANEIRAS						VALOR R\$
SISCOMEX						R\$ 214,50
ARMAZENAGEM						R\$ 5.000,00
AFRMM						R\$ 5.480,00
SERVIÇO DE DESPACHO ADUANEIRO						R\$ 1.000,00
S D A						R\$ 400,00
LIBERAÇÃO DA MERCADORIA						R\$ 200,00
VISTORIA						R\$ 150,00
VALOR TOTAL DAS DESPESAS						R\$ 12.444,50
NOTA FISCAL DE ENTRADA						
VALOR TOTAL DOS PRODUTOS (CIF + II)						R\$ 328.989,68
IPI						R\$ 0,00
DESPESAS ADUANEIRAS + PIS E COFINS)						R\$ 36.687,55
TOTAL NOTA FISCAL						R\$ 365.677,23
NOTA FISCAL DE SAÍDA						
COEFICIENTE DE TRANSFERÊNCIA	0,832981					R\$ 438.998,28
BASE DE CÁLCULO REDUZIDA DO ICMS	67,05%					R\$ 144.649,93
ICMS	5,6015%					R\$ 24.590,49
PIS	1,0380%					R\$ 4.556,80
COFINS	4,9824%					R\$ 21.872,65
IMPOSTO DE RENDA	2,0000%					R\$ 8.779,97
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	1,0800%					R\$ 4.741,18
MARGEM DE LUCRO	2,0000%					R\$ 8.779,97
SUB-TOTAL						R\$ 438.998,28
IPI VENDA						R\$ 0,00
ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	MVA					R\$ 0,00
TOTAL NOTA FISCAL						R\$ 438.998,28

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Primeiramente, para o cálculo do ICMS nas importações por encomenda de mercadorias, deve-se analisar a alíquota de ICMS incidente nesta operação, neste caso será a mesma das utilizadas por conta e ordem de terceiros e na importação direta, sendo de 17%, conforme o art. 26, inciso I do RICMS/SC, com redução da base de cálculo em 67,05%, de acordo com o anexo 2, art. 9º, II, alínea "a" do RICMS/SC, gerando uma alíquota efetiva de 5,6015% para esta mercadoria.

Partindo-se para a análise dos dados, verifica-se que por utilizar os serviços de uma *trading company* serão necessárias duas notas fiscais, a primeira que será uma compra de mercadoria da *trading company*, a segunda que será a de revenda para o encomendante.

Para o cálculo da nota fiscal de entrada das mercadorias importadas, seguem-se os mesmos passos que na importação por conta e ordem de terceiros, onde o valor dos produtos é formado pelo valor aduaneiro de R\$ 288.587,44 acrescido do II de R\$ 40.402,24, totalizando um valor de R\$ 328.989,68. E as despesas acessórias são compostas pelas despesas aduaneiras de R\$ 12.444,50 somadas ao PIS-importação de R\$ 4.179,83 e da COFINS-importação R\$ 20.063,22, totalizando um montante de R\$ 36.687,55. Cabe ressaltar que neste caso as despesas aduaneiras são menores devido a não ter a comissão da *trading company* incorporada às mesmas, uma vez que será cobrado uma margem de lucro na nota fiscal de revenda.

A nota fiscal de compra não terá destaque de ICMS, devido a *trading company* ter o TTD 409, gerando um total da nota fiscal de R\$ 365.677,23. Deverá ser pago a título de antecipação 1% do imposto devido na saída subsequente, ou seja, sendo pago pela *trading company* uma guia no valor de R\$ 3.681,74 de ICMS antecipado.

Esta guia de antecipação do ICMS, também como na importação por conta e ordem de terceiros, deve ser retirada no *site* da Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina, junto ao Sistema de Liberação Eletrônica de Importações, através do Sistema de Administração Tributária (SAT), ou a mesma também pode ser gerada por meio do serviço "DARE on-line" disponibilizado no mesmo *site*.

Segue, abaixo, o modelo de nota fiscal de entrada da *trading company*:

Figura 7 – Nota Fiscal de Compra Importação por Encomenda com diferimento do ICMS

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE Trading Company		DANFE		CÓDIGO DE BARRAS	
Endereço:		DOCUMENTO AUXILIAR DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA		CHAVE DE ACESSO	
Cidade: Estado:		0 - ENTRADA		0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000	
CEP:		1 - SAÍDA		Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e	
		Nº 1		www.nfe.fazenda.gov.br/portal	
		FOLHA 1/1		ou no site da Sefaz Autorizada	
NATUREZA DA OPERAÇÃO COMPRA DE MERCADORIAS PARA REVENDA				PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO	
INSCRIÇÃO ESTADUAL XXX.XXX.XXX		INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT.		0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000	
DESTINATÁRIO / REMETENTE				CNPJ	
NOME / RAZÃO SOCIAL				XX.XXX.XXX/XXXX-XX	
EXTERIOR				CNPJ / CPF	
ENDEREÇO				EX	
EXTERIOR				DATA DA EMISSÃO	
MUNICÍPIO				10/05/2013	
EXTERIOR				DATA DA SAÍDA	
UF EX				10/05/2013	
FONE / FAX				HORA DA SAÍDA	
INSCRIÇÃO ESTADUAL				08:30	
CÁLCULO DO IMPOSTO					
BASE DE CÁLCULO DO ICMS		VALOR DO ICMS		VALOR TOTAL DOS PRODUTOS	
				328.989,68	
VALOR DO FRETE		VALOR DO SEGURO		VALOR TOTAL DA NOTA	
		DESCONTO		365.677,23	
		OUTRAS DESP. ACESSÓRIAS			
		36.687,55			
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS					
NOME / RAZÃO SOCIAL		FRETE POR CONTA		CÓDIGO ANTT	
ENDEREÇO		MUNICÍPIO		PLACA	
				UF	
				CNPJ / CPF	
				UF	
				INSCRIÇÃO ESTADUAL	
QUANTIDADE		ESPÉCIE		PESO BRUTO	
252		OUTROS		39.600	
		MARCA		PESO LÍQUIDO	
				36.000	
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS					
CÓDIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM / SH	CST	CFOP	QTD UN
1001001	Trator Agrícola	8701.90.90	151	3.102	12 UN
				VALOR UNIT	VALOR TOTAL
				27.415,81	328.989,68
				BASE CÁLCULO ICMS	VALOR ICMS
				VALOR DO IPI	ALIQ. ICMS
					0%
					ALIQ. IPI
					0%
DADOS ADICIONAIS					
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES			RESERVADO AO FISCO		
PIS R\$ 4.179,83 COFINS R\$ 20.063,22 DI 13/0000000-0					
VALOR CIF MERC/FRETE/SEG R\$ 288.587,44 II R\$ 40.402,24					
DESPESAS ACESSÓRIAS - DESP. ADUANEIRAS R\$ 12.444,50					
REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS EM 48,1%, CFE. ART. 7					
PARÁGRAFO 3, INCISO II DA LEI NR. 10.865/04					
DIFERIMENTO PARCIAL DO IMPOSTO					
RECEBEMOS DE _____ OS PRODUTOS E/OU SERVIÇOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA INDICADA AO LADO, EMISSÃO ____/____/____ VALOR TOTAL DE _____					
DESTINATÁRIO _____, ENDEREÇO _____					
DATA DE RECEBIMENTO			IDENTIFICAÇÃO E ASSINATURA DO RECEBEDOR		
NF-e					
Nº 1					
SÉRIE 1					

Fonte: Elaborado pela Autora (2013)

Visualizando a nota fiscal acima apresentada, verifica-se que o emitente da nota fiscal é a *trading company*, e o remetente é o exportador, e trata-se de uma operação com CFOP 3.102 – compra de mercadorias para revenda.

Verifica-se que valores correspondentes ao PIS/COFINS-importação foram acrescidos nas despesas acessórias e destacadas em informações adicionais, por não terem campo próprio na nota fiscal eletrônica. Também foi destacado no campo informações complementares os dados da DI, o embasamento referente a redução das bases de cálculo do PIS/COFINS-importação e a mensagem de diferimento parcial do imposto, não destacando o ICMS na NF-e de entrada.

Na nota fiscal de revenda para o encomendante, foi utilizado para encontrar a base de cálculo do ICMS, o valor da NF-e de entrada, dividido pelo coeficiente de transferência de 0,832981. Este coeficiente foi encontrado mediante verificação da redução da base de cálculo do ICMS em 67,05% e também da incorporação das alíquotas do PIS/COFINS-importação de 6,0204%, do IRPJ de 2%, da CSLL de 1,08%, devido a *trading company* ser tributada pelo Lucro Presumido e também pelo acréscimo da margem de lucro de 2% desta operação.

Desta divisão surge a base de cálculo do ICMS, sendo a mesma de R\$ 438.998,28. Portanto, para se chegar ao valor do ICMS, basta calcular 5,6015% sobre a base de cálculo do ICMS, gerando um valor de R\$ 24.590,49, ou reduzir a base de cálculo e aplicar a alíquota de 17%. Segue modelo de nota fiscal, abaixo:

Figura 8 – Nota Fiscal de Venda Importação por Encomenda com diferimento do ICMS

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE		DANFE		CÓDIGO DE BARRAS	
Trading Company		DOCUMENTO AUXILIAR DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA		CHAVE DE ACESSO	
Endereço:		0 - ENTRADA		0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000	
Cidade:	Estado:	1 - SAÍDA		Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e	
CEP:		N° 2		www.nfe.fazenda.gov.br/portal	
		FOLHA 1/1		ou no site da Sefaz Autorizada	
NATUREZA DA OPERAÇÃO				PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO	
VENDA DE MERCADORIA IMPORTADA POR ENCOMENDA				0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000 0000	
INSCRIÇÃO ESTADUAL		INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT.		CNPJ	
XXX.XXX.XXX				XX.XXX.XXX/XXXX-XX	
DESTINATÁRIO / REMETENTE					
NOME / RAZÃO SOCIAL				CNPJ / CPF	
EMPRESA DESTINATÁRIA DA MERCADORIA - ADQUIRENTE				XX.XXX.XXX/XXXX-XX	
ENDEREÇO			BAIRRO / DISTRITO		DATA DA EMISSÃO
			CEP		10/05/2013
MUNICÍPIO			UF		DATA DA SAÍDA
			SC		10/05/2013
			FONE / FAX		HORA DA SAÍDA
			INSCRIÇÃO ESTADUAL		08:40
			XXX.XXX.XXX		
CÁLCULO DO IMPOSTO					
BASE DE CÁLCULO DO ICMS		VALOR DO ICMS		VALOR TOTAL DOS PRODUTOS	
144.649,93		24.590,49		438.998,28	
VALOR DO FRETE		VALOR DO SEGURO/DESCONTO		VALOR TOTAL DA NOTA	
				438.998,28	
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS					
NOME / RAZÃO SOCIAL			FRETE POR CONTA		CÓDIGO ANTT
ENDEREÇO			MUNICÍPIO		PLACA
					UF
					CNPJ / CPF
					UF
					INSCRIÇÃO ESTADUAL
QUANTIDADE	ESPÉCIE	MARCA		NUMERAÇÃO	
252	OUTROS				
				PESO BRUTO	PESO LÍQUIDO
				39.600	36.000
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS					
CÓDIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM / SH	CST	CFOP	QTD
1001001	Trator Agrícola	8701.90.90	151	5.102	12
					UN
					VALOR UNIT
					36.583,19
					VALOR TOTAL
					438.998,28
					BASE CÁLCULO ICMS
					144.649,93
					VALOR ICMS
					24.590,49
					VALOR DO IPI
					ALIQ. ICMS
					17%
					ALIQ. IPI
					0%
DADOS ADICIONAIS					
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES				RESERVADO AO FISCO	
DIFERIMENTO PARCIAL DO IMPOSTO					
BASE REDUZIDA DO ICMS CONFORME ANEXO 2 ARTIGO 9 INCISO II					
ALINEA A DO RICMS/SC					
RECEBEMOS DE _____ OS PRODUTOS E/OU SERVIÇOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA INDICADA AO LADO. EMISSÃO ___/___/___ VALOR TOTAL DE _____					
DESTINATÁRIO _____ ENDEREÇO _____					
DATA DE RECEBIMENTO _____				IDENTIFICAÇÃO E ASSINATURA DO RECEBEDOR _____	
NF-e					
N° 2					
SÉRIE 1					

Verificando a nota fiscal acima, com relação aos tributos, nota-se que o destaque de ICMS foi de 17% e que a base de cálculo foi reduzida para R\$ 144.649,93, valor este encontrado por meio da aplicação da redução da base de cálculo em 67,05%.

Também foi destacado no campo informações complementares o embasamento referente a redução da base de cálculo do ICMS e a informação de diferimento parcial do imposto.

Assim como na importação por conta e ordem, por se tratar de uma operação via *trading company* com diferimento parcial, a carga líquida do ICMS será de 3,6% e também terá a contribuição de 0,4% para os Fundos, gerando uma carga final de 4%. Neste caso, a *trading company* cobra o valor final da nota fiscal, podendo gerar desconto financeiro do crédito presumido obtido nesta operação.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A importação de mercadorias é um meio utilizado com o intuito de se obter bens e serviços para uma nação, podendo ocorrer em virtude da falta de mercadorias em um determinado país, por oportunidades comerciais, acordos políticos ou simplesmente por uma vontade própria. A mesma deve ser realizada por empresas regularmente cadastradas junto aos órgãos competentes e por profissionais habilitados e com conhecimento para operar neste mercado, devido as peculiaridades que o mesmo possui.

Com relação às importações, é necessário ter conhecimento acerca do assunto, pois existem diferentes modalidades de importação e a escolha da mesma pode afetar a carga tributária desta operação. Também, vale ressaltar que as operações com o mercado exterior têm diversas exigências administrativas, fiscais e cambiais, que devem ser analisadas para que tudo ocorra de acordo com a legislação vigente, com observância das normas internacionais e nacionais.

A tributação nas importações tem suas particularidades e deve-se ter muita atenção no cálculo da mesma, já que a carga tributária incidente varia de acordo com o produto a ser importado e da modalidade de importação escolhida em virtude dos benefícios previstos na legislação. Também é necessário atentar-se aos acordos comerciais existentes entre os países, uma vez que se podem obter vantagens com os mesmos.

Para cada mercadoria advinda do exterior deve-se recorrer a TEC, TIPI, Lei nº 10.865/04 e RICMS/SC para obter informações relativas às alíquotas e base de cálculo do II, IPI, PIS-Importação, COFINS-Importação e ICMS, e, também, a possíveis reduções, isenções e outras peculiaridades.

Os tratamentos tributários diferenciados concedidos pelo Governo do Estado de Santa Catarina para as empresas importadoras domiciliadas nesta Unidade da Federação é um instrumento para o crescimento das importações, já que as empresas detentoras destes regimes especiais tem sua carga tributária efetiva minimizada, e, ainda, obtém um crédito presumido para essas operações, benefício o qual não teriam se importassem sem a utilização de algum TTD.

No estudo de caso deste trabalho foram evidenciados os cálculos dos tributos incidentes em uma importação de um trator agrícola e mostram-se as

opções que existem para as empresas poderem optar pela forma mais adequada à sua estrutura.

No âmbito federal, os tributos não sofrem quaisquer modificações, ou seja, os cálculos são os mesmos para as importações em todo o território nacional. Porém, no âmbito estadual, devido aos tratamentos tributários diferenciados e da modalidade de importação escolhida, a carga tributária em relação ao ICMS é diferenciada.

Diante disto, os profissionais contábeis devem estar atentos aos benefícios proporcionados pelos entes públicos que competem as suas atividades, tendo em vista que é um instrumento que pode tornar as empresas mais competitivas e estruturadas no mercado.

Com esta visão, o contador deve ser considerado como um dos profissionais de maior relevância na sociedade, onde seu trabalho tem grande influência no desenvolvimento da mesma, garantindo e respaldando a tomada de decisões. Desta forma, o profissional formado em Ciências Contábeis realiza um trabalho integrado com vários setores de uma empresa, sendo que o mesmo deve possuir uma visão global e acompanhar as mudanças ocorridas no ambiente empresarial, sempre atualizado perante a legislação vigente.

REFERÊNCIAS

ABREU FILHO, Nylson Paim de (Org.). **Constituição Federal - Código Civil - Código de Processo Civil**. 5 ed. Porto Alegre: Editora Verbo Jurídico, 2006.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, São Paulo: Saraiva, 2006.

AMORIM, João Luiz. **ICMS: questões controvertidas (doutrina e jurisprudência)**. Niterói, RJ: Impetus, 2007.

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

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da tributação na Importação e na Exportação**. 6 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2011.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Indicadores econômicos consolidados**. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/>> Acesso em: 25 de março de 2013.

BIZELLI, João dos Santos. **Importação: sistemática administrativa, cambial e fiscal**. São Paulo: Aduaneiras, 2006.

BRASIL. Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 7, de 13 de Junho de 2002. **Dispõe sobre a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes nas importações efetuadas por conta e ordem de terceiros, conforme disciplina as Instruções Normativas nº 75, de 2001 , e nº 98, de 2001** . Diário Oficial da União, Brasília, 17 de junho de 2002.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>> Acesso em: 03 de março de 2013.

BRASIL. Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. **Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências**. Diário Oficial da União, Brasília, 31 de dezembro de 1968.

BRASIL. Decreto nº 7.272, de 15 de junho de 2010. **Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**. Diário Oficial da União, Brasília, 15 de junho de 2010.

BRASIL. Lei Complementar nº 44 de 07 de dezembro de 1983. **Dispõe sobre as normas gerais de Direito Tributário**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>> Acesso em: 03 de março de 2013.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. **Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR)**. Diário Oficial da União, Brasília, 13 de setembro de 1996.

BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. **Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas.** Diário Oficial da União, Brasília, 30 de novembro de 1964.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Diário Oficial da União, Brasília, 25 de outubro de 1966.

BRASIL. Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996. **Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências.** Diário Oficial da União, Brasília, 26 de dezembro de 1996.

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.** Diário Oficial da União, Brasília, 30 de dezembro de 2002.

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. **Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.** Diário Oficial da União, Brasília, 30 de dezembro de 2003.

BRASIL. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. **Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências.** Diário Oficial da União, Brasília, 30 de abril de 2004.

BRASIL. Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006. **Altera dispositivos da Lei nº 6.704, de 26 de outubro de 1979, que dispõe sobre o seguro de crédito à exportação; autoriza cobranças judiciais e extrajudiciais de créditos da União, no exterior, decorrentes de sub-rogações de garantias de seguro de crédito à exportação honradas com recursos do Fundo de Garantia à Exportação - FGE e de financiamentos não pagos contratados com recursos do Programa de Financiamento às Exportações - PROEX e do extinto Fundo de Financiamento à Exportação - FINEX; altera o Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966; revoga a Lei nº 10.659, de 22 de abril de 2003; e dá outras providências.** Diário Oficial da União, Brasília, 20 de fevereiro de 2006.

BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002. **Estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas por conta e ordem de terceiros.** Diário Oficial da União, Brasília, 22 de outubro de 2002.

BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 572, de 22 de novembro de 2005. **Dispõe sobre o cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.** Diário Oficial da União, Brasília, 24 de novembro de 2005.

BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006. **Estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas para revenda a encomendante predeterminado.** Diário Oficial da União, Brasília, 27 de março de 2006.

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.314, de 28 de dezembro de 2012. **Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.285, de 13 de agosto de 2012, que dispõe sobre a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas pelas pessoas jurídicas elencadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.** Diário Oficial da União, Brasília, 28 de dezembro de 2012.

BRASIL. Medida Provisória nº 164, de 29 de janeiro de 2004. **Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços, e dá outras providências. Retificada no DOU de 02/02/2004, Seção 1, pág. 02.** Diário Oficial da União, Brasília, 29 de janeiro de 2004.

BRASIL. Medida Provisória nº 563, de 3 de abril de 2012. **Altera a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários devidas pelas empresas que especifica, institui o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores, o Regime Especial de Tributação do Programa Nacional de Banda Larga para Implantação de Redes de Telecomunicações, o Regime Especial de Incentivo a Computadores para Uso Educacional, o Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica, o Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência, restabelece o Programa Um Computador por Aluno, altera o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores, instituído pela Lei nº 11.484, de 31 de maio de 2007, e dá outras providências. (Vide Decreto nº 7.716, de 3 de abril de 2012) Prorrogação de Vigência pelo Ato do Pres. da Mesa do CN nº 23, de 24 de maio de 2012;** Diário Oficial da União, Brasília, 04 de abril de 2012.

BRASIL. Medida provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. **Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências.** Diário Oficial da União, Brasília, 27 de agosto de 2001.

BRASIL. Receita Federal. **Aduana e Comércio Exterior.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>> Acesso em: 21 de abril de 2013.

BRASIL. Secretaria do Estado da Fazenda. **Regulamento do ICMS-SC.** Disponível em: <<http://www.sef.sc.gov.br>> Acesso em: 12 de março de 2013.

BRASIL. Secretaria do Estado da Fazenda. **Minuta do Termo de Concessão do TTD 409, 410 e 411**. Disponível em: < <http://www.sef.sc.gov.br> > Acesso em: 12 de março de 2013.

BEUREN, Ilse Maria. Trajetória da Construção de um Trabalho Monográfico em Contabilidade. In: BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**: Teoria e Prática. Atlas: São Paulo, 2003.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**: Fundamentos Constitucionais da Tributação. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CONFAZ. Convênio nº 38, de 22 de maio de 2013. **Dispõe sobre procedimentos a serem observados na aplicação da tributação pelo ICMS prevista na Resolução do Senado Federal nº 13, de 25 de abril de 2012, e autoriza a remissão de crédito tributário na hipótese em que especifica**. Diário Oficial da União, Brasília, 22 de maio de 2013.

CONFAZ. Ajuste SINIEF 20, de 7 de novembro de 2012. **Altera o Convênio s/nº, que instituiu o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais - SINIEF -, relativamente ao Anexo Código de Situação Tributária**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2012/AJ_020_12> Acesso em: 18 de maio de 2013.

FABRETTI, Laudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Contabilidade Tributária**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

FARIA, Luis Carlos Silva de. **Da substituição tributária do ICMS**. Curitiba, PR: Juruá 2000. 269 p.

FISCOsoft. **Roteiro – Estadual – 201/4421**. Disponível em: <www.fiscosoft.com.br> Acesso em 07 de abril de 2013.

FREITAS, Vladimir Passos de. **Importação e exportação no direito brasileiro**. 2 ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 2008.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar Projetos de Pesquisa**. 3 ed. São Paulo. Atlas, 1996.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1991.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HOFFMANN, R. *et al.* **Inovações tecnológicas e transformações recentes na agricultura brasileira**. Relatório de Pesquisa, Piracicaba: FEALQ, 1985, 4v. 780p.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE).

Agroindústria. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 15 de maio de 2013.

KEEDI, Samir. **ABC do Comércio Exterior: Abrindo as primeiras páginas**. 4 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2011.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Substituição tributária: uma visão do Instituto no Ordenamento jurídico brasileiro e sua aplicação na esfera do ICMS**. Curitiba, PR: Juruá, 2000. 193 p.

LOPEZ, José Manoel Cortinãs; GAMA, Marilza. **Comércio Exterior Competitivo**. 4 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo, 2004. 511 p.

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

MARCONI, Mariana de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamento de metodologia científica**. 6 ed. São Paulo: Atlas. 2007.

MEDEIROS, Walmeir de Azevedo. **Substituição Tributária e Devolução da Quantia Paga - Uma Abordagem Didática**. Disponível em:

<<http://www.fiscosoft.com.br/a/2o42/substituicao-tributaria-e-devolucao-da-quantia-paga-umaabordagem-didatica-walcmir-de-azevedo-de-medeiros>> Acesso em: 18 de abril de 2013.

MERCOSUL. **Tratado de Assunção de 1991**. Disponível em:

<<http://www.mercosul.gov.br/tratados-e-protocolos/tratado-de-assuncao-1>> Acesso em: 19 de abril de 2013.

OLIVEIRA, G. P. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005.

OLIVEIRA, Luis Martins *et al.* **Manual de Contabilidade Tributária**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Luís Martins *et al.* **Manual de contabilidade tributária**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual da Contabilidade Tributária**. 5 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2008.

Portal do Comércio Exterior Brasileiro. **Importação: Visão Geral**. Disponível em: <<http://www.comexbrasil.gov.br/conteudo/ver/chave/como-importar:-visaogeral/menu/70>> Acesso em: 15 de março de 2013.

REBOUÇAS, Fernando. **Importação e protecionismo no Brasil**. Disponível em: <<http://www.infoescola.com/economia/importacao-e-protecionismo-no-brasil>> Acesso em: 20 de abril de 2013.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

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

SECRETARIA DO ESTADO DA FAZENDA. **Legislação de Santa Catarina**. Disponível em <www.sef.sc.gov.br>. Acesso em 06 de maio de 2012.

SENADO FEDERAL. Resolução nº 13, de 2012. **Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior**. Disponível em: <<http://www.legis.senado.gov.br/legislacao>> Acesso em: 18 de maio de 2013.

SILVA, José Ultemar da. **Gestão das relações econômicas internacionais e comércio exterior**. 1 ed. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

SILVA, P. **Vocabulário jurídico**. v. 1. 24 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

WERNECK, Paulo. **Importação direta ou por encomenda?** Mercadores, Aduana e Comércio Exterior. 2007. Disponível em: <<http://mercadores.blogspot.com/2007/10/importao-direta-ou-por-encomenda.html>> Acesso em: 18 de abril de 2013.

ANEXOS

ANEXO A

Declaração:

Data do Registro:



SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - RFB
ITAJAI
EXTRATO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO
CONSUMO

Modalidade do despacho: NORMAL

Quantidade de adições: 0001

Importador

CGC:

Adquirente da Mercadoria

CNPJ:

Representante Legal

CPF:

Carga

Tipo do Manifesto: MANIFESTO DE CARGA

Número do Manifesto:

Recinto Aduaneiro: INST. PORT. FLUVIAL DE USO PRIVAT. MISTO

Embalagem: OUTROS

Quantidade: 00252

Peso Bruto: 39.600,00000 Kg

Peso Líquido: 36.000,00000 Kg

Valores

	Moeda	Valor
Frete:	DOLAR DOS EUA	8.000,00
Seguro:		0,00
VMLE:	DOLAR DOS ESTADOS UN	138.127,62
VMLD:	DOLAR DOS ESTADOS UN	146.127,62

Tributos

	Suspense	A Recolher
II:	0,00	40.402,24
I.P.I.:	0,00	0,00
Pis/Pasep:	0,00	4.179,83
Cofins:	0,00	20.063,22
Direitos Antidumping:	0,00	0,00

Data da emissão: ___ / ___ / ___

Assinatura do Representante Legal

Declaração:

Data do Registro:

Dados Complementares

TAXA DOLAR AMERICANO: 1,9749

FOI ACRESCENTADO O VALOR DE THC DE R\$ 1.200,00

TAXA DE UTILIZACAO DO SISCOMEX: R\$ 214,50

ADICAO 001 - BASE DE CALCULO PIS/COFINS REDUZIDA EM 48,1%, CONFORME ART. 7, PARAGRAFO 3, INCISO II DA LEI NR. 10.865/04.

ADICAO 001 - ALIQUOTA DE IPI CALCULADA A 0%, EM RAZAO DO EX TARIFARIO "01" CONHECIMENTO DE EMBARQUE HOUSE NR.:

FATURA COMERCIAL NR.:

DATA DE EMBARQUE:

DATA DE CHEGADA:

NAVIO:

ATUARAO NO DESEMBARACO DAS MERCADORIAS CONSTANTES DA PRESENTE DECLARACAO DE IMPORTACAO OS DESPACHANTES ADUANEIROS:

Declaração:

Data do Registro:

Adição: / 001

Exportador/Fabricante/Produtor

Nome:

País:

Classificação Tarifária

NCM 8701.90.90 - OUTROS TRATORES

NBM 8701.90.90

Condição de Venda

INCOTERM: FOB - FREE ON BOARD

VMCV: 137.520,00 DOLAR DOS EUA

Peso Líquido da Adição: 36.000,00000 Kg

Descrição Detalhada da Mercadoria

TRATOR AGRICOLA

Qtde: 12 UNIDADES

VUCV: 11.460,0000000 DOLAR DOS EUA

Imposto de Importação

Regime de Tributação: RECOLHIMENTO INTEGRAL

Aliquota Advalorem (TEC) : 14,00 %

Valor a Recolher: R\$ 40.402,24

Imposto sobre Produtos Industrializados

Regime de Tributação: RECOLHIMENTO INTEGRAL

Aliquota Advalorem (TIPI) : 0,00 %

Valor a Recolher: R\$ 0,00

Dados Gerais Pis e Cofins

Base de Cálculo: R\$ 208.991,95

Percentual de Redução da Base de Cálculo: 48,10 %

Regime de Tributação: RECOLHIMENTO INTEGRAL

Aliquota ICMS: 17,00 %

Pis/Pasep

Aliquota Ad Valorem: 2,00 %

Valor Devido: R\$ 4.179,83

Valor a Recolher: R\$ 4.179,83

Cofins

Aliquota Ad Valorem: 9,60 %

Valor Devido: R\$ 20.063,22

Valor a Recolher: R\$ 20.063,22