

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC
CURSO DE GRADUAÇÃO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

WILLIAM FERREIRA DAGOSTIN

**ICMS NAS IMPORTAÇÕES - BENEFÍCIOS FISCAIS NAS
OPERAÇÕES POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS EM SANTA
CATARINA**

CRICIÚMA, JULHO DE 2011

WILLIAM FERREIRA DAGOSTIN

**ICMS NAS IMPORTAÇÕES - BENEFÍCIOS FISCAIS NAS
OPERAÇÕES POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS EM SANTA
CATARINA**

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

Orientador. Prof. Esp. Marcos Danilo Rosa Viana

CRICIÚMA, JULHO DE 2011

WILLIAM FERREIRA DAGOSTIN

**ICMS NAS IMPORTAÇÕES - BENEFÍCIOS FISCAIS NAS
OPERAÇÕES POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS EM SANTA
CATARINA**

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

Orientador. Prof. Esp. Marcos Danilo Rosa Viana

Criciúma - SC, 04 de julho de 2011.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Marcos Danilo Rosa Viana - Especialista - Orientador

Prof. Érica Regina Preis de Oliveira – Especialista – Examinadora

Prof. José Luiz Possolli – Especialista – Examinador

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por iluminar meu caminhar e direcionar minhas ações de vida.

A meus pais, pelos valores transmitidos, esse imenso legado, lastreado em muito trabalho, respeito, humildade e amor acima de tudo.

À minha família, que sempre me apoiou neste caminhar.

A todos os professores e funcionários da instituição, que contribuíram para o sucesso dessa jornada. Meu agradecimento especial ao professor Marcos Danilo Rosa Viana, pelo profissionalismo e dedicação no auxílio para a conclusão deste trabalho.

A todos os meus colegas acadêmicos, que sempre estiveram prontos a ajudar de forma extremamente solidária.

Aos meus colegas de trabalho, que tanto me ouviram e que por tantas vezes souberam compreender as dificuldades momentâneas e os repetidos atrasos em reuniões.

Agradecer é sempre muito bom. É recordar pessoas e situações importantes que marcaram sua vida. É uma forma singela de retribuir todo o amor franqueado. Como amor é aquilo que o próprio amor produz, sinceramente eu agradeço. Muito obrigado a todos.

"Neste mundo nada pode ser dado como certo, à exceção da morte e dos impostos".

Benjamin Franklin

RESUMO

DAGOSTIN, William Ferreira. **ICMS nas Importações - Benefícios Fiscais nas Operações por Conta e Ordem de Terceiros em Santa Catarina** 2011, 80 p. Orientador: Prof. Esp. Marcos Danilo Rosa Viana. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

Diante dos desafios resultantes da globalização da economia, que afetam no desempenho das sociedades empresárias, os empresários vêm buscando maneiras de reduzir seus custos nas aquisições de seus materiais, através das importações. Uma das ferramentas para realizar esse objetivo é utilizar os benefícios fiscais disponibilizados ao ICMS pelo Estado de Santa Catarina nas importações, dentre os quais se podem citar os regimes especiais DIAT e o Programa Pró-Emprego. Para a obtenção desses regimes especiais as empresas devem atender as várias exigências dispostas em lei e aguardar o tempo para o deferimento. Diante disto, surgem às importações por conta e ordem de terceiros, sendo possível a utilização dos regimes especiais disponíveis, por meio de importações consignadas a *trading companies* as quais possuam esses benefícios. O presente trabalho tem como objetivo geral analisar se os benefícios de ICMS através das importações por conta e ordem de terceiros são capazes de reduzir carga tributária de uma empresa situada Santa Catarina. Para o alcance de tal objetivo, elaborou-se um estudo de caso, analisando a redução de ICMS para a empresa objeto de estudo ao nacionalizar suas importações em Santa Catarina, utilizando os benefícios fiscais descritos em lei, por meio de importação por conta e ordem de terceiros. Foram abordados assuntos relativos aos temas: Sistema Tributário Nacional, Princípios Constitucionais Tributários, Princípios Constitucionais Tributários, as Hierarquias das Leis, ICMS, Importação por Conta e Ordem de Terceiros e aos Regimes Especiais de ICMS existentes para as importações por conta e ordem de terceiros, sendo eles o DIAT e o programa Pró-emprego. No estudo de caso e durante as explicações colhidas de ambos os regimes, foram apurados e confrontados os custos das importações, se forem realizadas diretamente ou por conta e ordem de terceiros, atentando-se para as situações em que são ou não vantagem utilizar essa modalidade de importação.

Palavras chaves: Planejamento Tributário, Benefícios fiscais, ICMS, Programa Pró-Emprego, DIAT e Importação por Conta e Ordem de Terceiros.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1: Organograma da empresa objeto de estudo	69
---	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Simulação de importação – Comparação entre importação direta e importação por conta e ordem de terceiros Pró-Emprego.....	60
Tabela 2: Resumo - Comparação entre importação direta e importação por conta e ordem de terceiros Pró-Emprego.	61
Tabela 3: Simulação de importação – Comparação entre importação direta e importação por conta e ordem de terceiros DIAT.....	65
Tabela 4: Resumo - Comparação entre importação direta e importação por conta e ordem de terceiros DIAT.....	66
Tabela 5: Resumo – Custos na comercialização – Importação direta <i>versus</i> Importação por conta e ordem de terceiros.....	68
Tabela 6: Simulação de importação – Comparação entre importação direta e importação por conta e ordem de terceiros DIAT.....	71
Tabela 7: Resumo - Comparação entre importação direta e importação por conta e ordem de terceiros DIAT – Empresa Objeto de estudo.....	72

LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS

Art. = Artigo

CF = Constituição Federal

COFINS = Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CTN = Código Tributário Nacional

CSLL = Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

DARF = Documento de Arrecadação da Receita Federal

ICMS = Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicação

II = Imposto de Importação

IPI = Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPJ = Imposto de Renda Pessoa Jurídica

LC = Lei Complementar

NCM = Nomenclatura Comum do MERCOSUL

PIB = Produto Interno Bruto

PIS = Programa de Integração Social

SC = Santa Catarina

SRF = Secretaria da Receita Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 Tema e Problema	12
1.2 Objetivos da Pesquisa	13
1.3 Justificativa da Pesquisa	14
1.4 Metodologia	16
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NA IMPORTAÇÃO E REGIMES ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO.	17
2.1 Sistema Tributário Nacional	17
2.1.1 Competência Tributária	18
2.1.2 Princípios Constitucionais Tributários	20
2.1.2.1 Princípio da Legalidade	21
2.1.2.2 Princípio da Isonomia	22
2.1.2.3 Princípio da Irretroatividade da Lei	23
2.1.2.4 Princípio da Anterioridade	25
2.1.2.5 Princípio da Capacidade Contributiva	26
2.1.2.6 Princípio da Vedação ao Confisco	26
2.1.3 Hierarquia das Leis	28
2.1.3.1 Constituição Federal.....	29
2.1.3.2 Emendas Constitucionais	29
2.1.3.3 Lei Ordinária e Lei Complementar.....	30
2.1.3.4 Resoluções.....	32
2.1.3.5 Medidas Provisórias	32
2.1.3.6 Decretos Legislativos	33
2.1.4 Conceito de Tributo	34
2.1.4.1 Espécie de Tributo	35
2.1.5 ICMS nas Importações.....	39
2.1.5.1 Alíquota	40
2.1.5.2 Fato Gerador	41
2.1.5.3 Sujeito Ativo e Passivo	42
2.1.5.4 Base de Cálculo	43
2.1.5.5 Não-Cumulatividade	44

2.1.5.6 ICMS Substituição Tributária.....	45
2.2 Comércio Exterior - Importações.....	48
2.2.1 Importação.....	49
2.2.2 Importação por Conta e Ordem de Terceiros.....	50
2.2.2.1 Requisitos, Condições e Obrigações Tributárias Acessórias.....	51
2.2.2.2 Vantagens <i>versus</i> Desvantagens.....	52
2.2.2.3 Regimes Especiais de ICMS para a Importação por Conta e Ordem de Terceiros.....	53
3 REGIMES ESPECIAIS DE ICMS NAS IMPORTAÇÕES POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS EM SANTA CATARINA.....	54
3.1 Programa Pró-Emprego.....	55
3.1.1 Requisitos de Enquadramento.....	56
3.1.2 Tributos no Pró-Emprego.....	57
3.1.3 Diferimento da Importação.....	57
3.1.4 Alterações no Programa Pró-Emprego.....	59
3.1.5 Importação por Conta e ordem com o Pró-Emprego.....	59
3.2 DIAT - Diretor de Administração Tributária.....	62
3.2.1 Importação por Conta e ordem com o DIAT.....	64
4 ESTUDO DE CASO.....	69
4.1 Apresentação da Empresa.....	69
4.2 Principais Produtos.....	70
4.3 Análise de Importação Direta <i>versus</i> Importação por Conta e Ordem de Terceiros com o DIAT.....	70
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	73
REFERÊNCIAS.....	75
ANEXO.....	78

1 INTRODUÇÃO

Com o surgimento de novas empresas, torna-se cada vez mais difícil para as empresas sobreviverem em um cenário tão concorrido e cheio de incertezas, onde muitos administradores possuem dificuldades de manter suas organizações competitivas a nível nacional.

Com isso, os empresários vêm buscando maneiras de reduzir seus custos nas aquisições por meio das importações de novas tecnologias, máquinas e até mesmos de produtos prontos e embalados com as suas respectivas marcas. Porém, para isso, é necessário um bom planejamento estratégico e tributário para que as empresas consigam reduzir seus custos com eficiência.

Neste capítulo vai-se abordar o tema e o problema deste estudo, bem como se comenta a sua importância para as organizações que promovem a importação de produto. Destaca-se, também, o objetivo geral e específico deste trabalho, expondo a justificativa de sua elaboração, buscando demonstrar sua contribuição teórica, prática e social. Por fim, menciona-se os procedimentos metodológicos utilizados neste trabalho de conclusão de curso.

1.1 Tema e Problema

Diante da globalização, a importação tornou-se algo vital para todo e qualquer país, tendo em vista a insuficiência nacional no suprimento de determinados produtos em relação à necessidade interna e o custo menor em relação ao preço nacional. Por meio da importação é possível a implementação de novas tecnologias no país objetivando o aumento da produção, a redução nos custos de determinados produtos e a popularização de inovações tecnológicas que até pouco tempo estavam disponíveis apenas para empresas com grande poder aquisitivo.

Em um ambiente globalizado em que todas as empresas estão inseridas, reduzir custos e despesas desnecessárias é algo primordial para que as mesmas mantenham-se vivas no mercado, onde seus concorrentes não se encontram apenas nas suas cidades ou estados, mas também em outros países. O fato de

reduzir custos não significa apenas aumentar a lucratividade, mas sim tornar as organizações mais competitivas no acirrado mercado atual. Diante disso, a forma mais eficiente de as empresas atingirem um resultado positivo é a inserção no comércio internacional aliada ao planejamento tributário, por meio dos incentivos fiscais que o governo disponibiliza.

Ao se falar de importação, um dos impostos mais onerosos para as empresas é o ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) o qual é devido para o Estado onde se localize o importador dos bens importados.

A sua base de cálculo compreende o valor da importação adicionado o frete internacional, despesas acessórias e demais impostos, acrescido do próprio ICMS.

Devido à alta carga tributária, alguns estados brasileiros, como Santa Catarina, Espírito Santo, Paraná, Pernambuco, Goiás e Alagoas, estão oferecendo benefícios fiscais de ICMS, visando o seu crescimento.

Em Santa Catarina, por exemplo, podemos citar os benefícios de ICMS Pró-Emprego e DIAT, objetivando incentivar a importação e aumentar o volume das importações nacionalizadas nos portos catarinenses.

Esses benefícios podem ser obtidos desde que as empresas atendam aos requisitos descritos em lei ou utilizados por meio de importações consignadas a empresas *Trade* ou comerciais importadoras, que possuam esses benefícios. Tal procedimento é chamado de importação por conta e ordem de terceiros.

Diante disso, apresenta-se como problema de pesquisa a seguinte questão: As importações por conta e ordem de terceiros são capazes de reduzir a carga tributária de uma empresa situada em Santa Catarina e de que forma?

1.2 Objetivos da Pesquisa

Para responder ao questionamento proposto, o presente estudo tem como finalidade analisar se os benefícios de ICMS oferecidos pelos incentivos fiscais por meio das importações por conta e ordem de terceiros às empresas do

Estado de Santa Catarina, são capazes de reduzir carga tributária de uma empresa situada em Criciúma – SC.

Os objetivos específicos desta pesquisa consistem na:

- Elaboração do referencial teórico acerca de tributos, legislação tributária e dos regimes especiais de ICMS aplicáveis as importações por conta e ordem de terceiros existentes em Santa Catarina;
- Demonstrar as vantagens das importações aliadas aos benefícios fiscais de ICMS em Santa Catarina;
- Comentar os regimes especiais de ICMS existentes e aplicáveis nas importações por conta e ordem de terceiros em Santa Catarina;
- Mostrar, via estudo de caso, a efetiva economia fiscal advinda da adoção de uma importação por conta e ordem de terceiros para uma empresa localizada em Santa Catarina.

1.3 Justificativa da Pesquisa

A carga tributária brasileira é uma das maiores do mundo. Segundo a Receita Federal, a mesma somou aproximadamente 34% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2008 e está acima de países como México (20%), Turquia (24%), Estados Unidos (27%), Suíça (29%), Argentina (29,3%) e Canadá (32%).

Em face deste expressivo montante, o planejamento tributário nas importações é essencial para que toda e qualquer empresa importadora sobreviva no mercado.

Neste contexto em que o Brasil se encontra, os empresários devem reduzir despesas desnecessárias e buscar formas lícitas de reduzir, retardar ou até eliminar o pagamento de tributos. Desta forma, suas empresas podem ser mais competitivas no mercado e aumentar seus lucros.

Uma das principais alternativas para as empresas reduzirem seus custos é a inserção no comércio internacional, importando produtos de outros países que possuam preços menores que o nacional, aliado aos benefícios fiscais.

A importância deste tema dá-se devido alta carga tributária brasileira, em especial ao ICMS, na nacionalização de produtos importados.

Dentro os impostos que incidem na nacionalização de produtos importados, o mais oneroso é o ICMS. De acordo o artigo 10, inciso V do RICMS/SC, a base de cálculo do ICMS na importação é composta, *in verbis*:

- 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 operação de câmbio;
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas devidas às repartições alfandegárias;
- f) o montante do próprio imposto.

A alíquota do ICMS nas importações em Santa Catarina, em regra geral, possui a alíquota 17%.

Diante desta expressiva alíquota e base de cálculo, o governo de Santa Catarina criou alguns benefícios fiscais de ICMS, objetivando o desenvolvimento dos portos catarinenses e o aumento da arrecadação, atraindo importadores de outros estados a abrirem filiais em Santa Catarina, almejando utilizar tais benefícios.

A presente pesquisa tem sua validade justificada em procurar fornecer informações dos benefícios fiscais existentes em Santa Catarina, e os requisitos que as empresas importadoras devem atender para pleitear tais benefícios.

Este estudo mostra-se de grande valia ao mostrar uma modalidade de importação chamada de “conta e ordem de terceiros”, onde se demonstra a sistemática dessa modalidade de importação como opção para empresas que não possuam nenhum tipo de benefício fiscal, sendo possível utilizá-los por meio de terceiros que os possuam de forma lícita.

Como contribuição prática, este trabalho mostra-se relevante pelos resultados que se busca alcançar e, conseqüentemente, pelo conhecimento que pode agregar aos acadêmicos do curso de Ciências Contábeis, contribuindo, assim para o desenvolvimento econômico e social de empresas da região.

1.4 Metodologia

O presente trabalho trata-se de uma pesquisa, e para o seu desenvolvimento é utilizando uma metodologia.

Para Santos e Noronha (2005 p.57), etimologicamente, a palavra metodologia é a fusão de método (processo organizado, lógico e sistemático de pesquisa) com logia (estudo).

Para elaboração deste referencial teórico é utilizada pesquisa bibliográfica, como diplomas legais, e levantamento de dados por meio de estudo de caso, realizados na empresa pesquisada para análise quantitativa e qualitativa.

O presente estudo tem caráter predominantemente quantitativo. De acordo com Malhotra (2001, p. 155), a pesquisa quantitativa procura quantificar os dados e aplicar alguma forma de análise estatística.

Para responder a pergunta desta pesquisa, adotou-se a metodologia por meio de estudo de caso, onde se analisou a redução de ICMS para empresa objeto deste trabalho, que terá ao nacionalizar suas importações em Santa Catarina, utilizando os benefícios fiscais descritos em lei, por importação por conta e ordem de terceiros.

Segundo Goldenberg (2003, p.33):

“O estudo de caso reúne o maior número de informações detalhadas, por meio de diferentes técnicas de pesquisa, com o objetivo de aprender a totalidade de uma situação e descrever a complexidade de um caso concreto através de um mergulho em um objeto delimitado”.

Para alcançar os objetivos foi adotada uma pesquisa descritiva, descrevendo os procedimentos para as importações diretas e por conta e ordem de terceiros no estado de Santa Catarina, utilizando os benefícios fiscais de ICMS existentes.

Segundo Malhotra (2001, p. 108), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo a descrição de algo, um evento, um fenômeno ou um fato.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NA IMPORTAÇÃO E REGIMES ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO.

Neste capítulo são apresentados os principais conceitos referentes ao tema abordado neste trabalho. Destaca-se a fundamentação teórica sobre o sistema tributário nacional, os princípios constitucionais tributários, a hierarquia das leis, importações, importação por conta e ordem de terceiros e ICMS. E, por fim, referencia-se os regimes especiais de ICMS aplicáveis às importações por conta e ordem de terceiros, onde é aprofundado o tema proposto.

2.1 Sistema Tributário Nacional

Na Constituição de 1988, o Sistema Tributário Nacional encontra-se disposto no título VI, capítulo I, nos artigos 145 a 162, compreendendo impostos, taxas, contribuições de melhorias e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, além dos empréstimos compulsórios.

Oliveira (2005, p. 50), define sistema tributário como o conjunto estruturado e lógico dos tributos que compõem o ordenamento jurídico, bem como das regras e princípios normativos relativos à matéria tributária.

Ainda na visão de Oliveira (2005, p. 50) o Estado pode utilizar-se da tributação de forma ilimitada, contudo, a existência de princípios e imunidades garantidos pelo ordenamento jurídico, torna o exercício de tal poder limitado, delimitando suas fronteiras.

De acordo com o art. 97 do Código Tributário Nacional:

Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção; II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26,39,57 e 65; III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo; IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado a disposto nos arts. 21,26,39,57 e 65; V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nelas definidas; VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Segundo Fabretti (2006 p. 109), pode-se resumir conceito de tributos, afirmando que é sempre um pagamento compulsório em moeda, forma normal de extinção da obrigação tributária, ou, se autorizado por lei, o pagamento pode ser feito em outro valor que possa ser expresso em moeda.

O artigo 146 da Constituição Federal de 1988 dispõe acerca dos principais objetivos do Sistema Tributário Nacional, a saber:

Art.146. Cabe a lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

I – [...]

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Desta forma, o Sistema Tributário Nacional direciona, por meio dos princípios constitucionais, os conflitos, determinando premissas relevantes em se tratando de matéria tributária, principalmente no que tange aos conflitos do poder de tributar entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

2.1.1 Competência Tributária

Competência tributária é a capacidade atribuída a uma entidade estatal para instituir, arrecadar e administrar tributos, o qual é disciplinado e limitado pela Constituição Federal, onde existem tributos de competência privativa ou concorrente da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

De acordo com Amaro (2006, p. 93), a competência tributária é aptidão para criar tributos da União, Estados, do Distrito federal e dos Municípios.

O art. 6º da Constituição Federal de 1988 afirma que a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições

dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e observado o disposto nesta Lei.

Para Carrazza (2003, p. 451), são características da competência tributária:

- a) privatividade – uma vez deferida, a competência tributária é exercida com exclusividade pela pessoa jurídica contemplada;
- b) indelegabilidade – é a impossibilidade de transferência da competência tributária;
- c) incaducabilidade – a competência não desaparece nem diminui em função do seu não-exercício;
- d) inalterabilidade – muito criticada por diversos autores e que consistiria na impossibilidade de alteração da competência, mesmo por Emendas Constitucionais;
- e) irrenunciabilidade – o ente político não pode renunciar sua competência;
- f) facultatividade do exercício – ninguém pode obrigar o ente contemplado a exercer sua competência, excetuando-se o ICMS e as contribuições de melhoria.

A Constituição Federal, na visão de Amaro (2006, p. 99), não cria tributos, apenas outorga competência tributária, delegando poder para a sua instituição. O instituto próprio para a criação ou instituição de tributos é a lei ordinária, em conformidade com o art. 150, I, da Carta Política.

Ainda, na visão de Amaro (2006, p. 99):

“Como regra, a lei ordinária é o veículo idôneo à criação ou instituição do tributo, e, por consequência, à sua eventual modificação para legislar, inovando o ordenamento jurídico, criando o tributo ou modificando sua expressão qualitativa ou quantitativa, respeitados, evidentemente, os balizamentos fixados na constituição ou em outras normas que, nos termos de previsão constitucional, fixem os limites do campo possível de ser submetido à incidência pela lei criadora do tributo.”

As limitações à competência tributária, previstas nos artigos 9º a 11 do CTN, consistem em princípios e normas jurídicas, consubstanciadas em vedações constitucionais, que têm por objetivo a garantia do cidadão contra o abuso do poder de tributar do Estado.

O Código Tributário Nacional, no seu artigo 9º, aborda as limitações acerca da competência tributária, a saber:

- I – instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;
- II – cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;

- III – estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;
- IV – cobrar imposto sobre:
 - a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
 - b) templos de qualquer culto;

As limitações do poder de tributar integram o conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder em instituir a cobrança de impostos.

2.1.2 Princípios Constitucionais Tributários

O Sistema Tributário Nacional é orientado e fundamentado por seus princípios constitucionais tributários. O princípio é o nome dado as regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influenciando vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica.

De acordo com Sabbag e Carvalho (2010, p.124), nossa Constituição estabelece expressamente diversos princípios sendo:

- (a) Legalidade (art. 150, I);
- (b) Anterioridade tributária (art. 150, III, “b” e “c”);
- (c) Irretroatividade tributária (art. 150, III, “a”);
- (d) Isonomia tributária (art. 150, II);
- (e) Liberdade ao tráfego de pessoas e bens (art. 150, IV);
- (f) Proibição do confisco (art. 150, V);
- (g) Uniformidade dos tributos federais (art. 151, I); entre outros.

Os princípios constitucionais de ordem tributária, além de orientarem a ação do Estado na sua função de tributar, também agem impondo-lhe limite em relação aos contribuintes, a fim de outorgar à vida social o necessário equilíbrio.

Na visão de Fabretti (2001, p.117), “os princípios jurídicos, fundamentos do estado de direito, prevalecem sobre todas as normas jurídicas, que só têm validade se editadas em rigorosa consonância com eles”.

Desta forma, os tributos, antes de tudo, devem estar de acordo com os princípios jurídicos, fundamentos do estado de direito, apenas após estando de acordo com estes, podem ser regidos pelas leis tributárias.

2.1.2.1 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade estabelece que somente a lei está apta para instituir ou aumentar tributos, isto é, o princípio legal deve ser processado nas respectivas casas legislativas, dos diferentes entes federativos (FABRETTI, 2001).

Possui, ainda, como função primordial de limitar a possibilidade de que os tributos sejam exigidos ou aumentados por meio de dispositivos legais.

O princípio da legalidade tributária está estabelecido no artigo 150 da CF/88, inciso I que dispõe:

“Art. 150”. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
“I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

É de suma importância atentar para o fato de que o princípio diz claramente lei (fonte principal) e não decreto, portaria, instrução normativa e etc. (fontes secundárias), como instrumento para exigir ou aumentar tributos (FABRETTI, 2001).

Contudo, na própria Constituição constam exceções ao princípio da legalidade, sendo facultada a alteração de alíquotas dos impostos sobre exportação, importação, produtos industrializados e sobre operações financeiras por meio de decreto.

A justificativa, conforme destaca o desembargador Difini (2003):

[...] é que tais impostos fazem parte da cadeia interventiva, necessitando o Executivo de instrumento ágil para aumentá-los ou reduzi-los para regular o comércio exterior (impostos de importação e exportação), a economia (IOF) ou a produção nacional (IPI).

Assim, não há exceção no que diz respeito à cobrança de tributos, isto é, a criação de tributos sempre depende de lei e somente a União tem a poder de alterar alíquotas, nos casos previstos na Constituição, mediante decreto.

2.1.2.2 Princípio da Isonomia

O princípio da isonomia é a garantia de tratamento igualitário entre todos os contribuintes nas mesmas condições de fato.

O art.5º da Constituição Federal trata dos direitos e garantias fundamentais do cidadão, denotando a importância deste princípio e revelando o seu conteúdo valorativo de princípio diretriz do nosso ordenamento jurídico.

O princípio da isonomia ou igualdade que é expresso no art.5º da Constituição, em seu caput, da seguinte forma:

"Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes" (BRASIL, 2010).

Este princípio se aplica à esfera tributária de modo geral, sendo, inclusive base de alguns princípios constitucionais tributários, como o princípio da capacidade contributiva.

O princípio da isonomia tributária, por sua vez, está expresso no art. 150 da CF/88:

II:

É vedado. ...:

"II instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por ele exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos" (BRASIL, 2010a).

Desta forma, o legislador, perante a lei, deve tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, que na visão de Amaro (2006, p. 135), não de ser tratados, com igualdade aqueles que tiverem a mesma capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes.

Um exemplo que podemos utilizar visando elucidar esse princípio é a tabela progressiva para o cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, o qual o governo exige uma alíquota de imposto diferente para pessoas que tiveram rendimentos distintos e uma alíquota igual para as pessoas que tiveram rendimentos equivalentes.

2.1.2.3 Princípio da Irretroatividade da Lei

O princípio da irretroatividade não permite que a criação de tributos seja retroativa a data de sua promulgação ou, então, que esteja no mesmo exercício financeiro da publicação da lei.

Sobre o princípio da irretroatividade em matéria tributária, prescreve o artigo 150, III, letra “a” da CF/88:

Art.150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, os 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.

Em seu Curso de Direito Tributário, Ávila (2007, p. 51), elucida no que consiste o princípio da irretroatividade.

O princípio da irretroatividade consiste na impossibilidade absoluta de o Poder Público exigir tributos relativos a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (art. 150, III, a da CF). Desde que respeitados o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, não há empecilho para a produção de normas com efeito retroativo. Porém, em matéria tributária, jamais pode a lei voltar-se para o passado com o objetivo de apanhar os fatos geradores que ocorreram antes da data da sua publicação. O fato anterior à lei não gera a obrigação tributária. A lei que criar ou aumentar um tributo, portanto, somente colherá os fatos geradores ocorridos após a sua publicação. Tal princípio é absoluto no que pertine à criação ou ao aumento do tributo. Porém, não existe óbice para que a lei que reduza o tributo tenha efeito retroativo, desde que o faça de modo expresso. Se não for expressa, jamais retroagirá, pouco importando que seja mais benéfica para o contribuinte.

Alguns tributos possuem certas peculiaridades que se amoldam ao princípio da irretroatividade, tais como o imposto de renda com fato gerador periódico.

O artigo 106 do Código Tributário Nacional dispõe que a lei pode retroagir em favor ao contribuinte. Segue os casos:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
 I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
 II – tratando-se de ato não definitivamente julgado;
 a) Quando deixe de defini-lo como infração;

- b) Quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência da ação ou omissão, desde que não tenha feito sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) Quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Conforme exposto, o legislador diz que se pode retroagir a lei em favor do contribuinte quando a matéria tributária não se referir à falta de pagamento do tributo.

Como exemplo, imaginemos que determinado contribuinte não pagou um determinado imposto que tinha alíquota de 10% e em razão deste não pagamento, sofreu uma penalidade de 100%. Surge uma lei posterior ao evento que diminui a alíquota que era de 10% para 5% e a penalidade, que era de 100% é diminuída para 20%. Poderá o contribuinte se beneficiar das duas situações?

Com isso, o contribuinte continua com o dever de pagar o imposto com a alíquota de 10%, porque diz respeito ao tributo e este não retroage. Porém, para o caso da penalidade, este terá o benefício da aplicação da penalidade de 20%, e poderá ser beneficiado com a alíquota de 20% referente à penalidade.

Neste sentido, registramos um acórdão do Superior Tribunal de Justiça. Vejamos a ementa:

TRIBUTÁRIO – LEI MENOS SEVERA – APLICAÇÃO RETROATIVA – POSSIBILIDADE – REDUÇÃO DA MULTA DE 30% PARA 20%. O Código Tributário Nacional, artigo 106, inciso II, letra “c” estabelece que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comina possibilidade menos severa que a prevista por lei vigente ao tempo de sua prática. A lei não distingue entre multa moratória e punitiva. Tratando-se de execução não definitivamente julgada, pode a lei nº 9399/96 ser aplicada, sendo irrelevante se já houve ou não a apresentação dos embargos do devedor ou se estes já foram ou não julgados. Embargos recebidos (Ac. Da 1ª S. do STJ – mv – Ediv no Resp 184.642 - SP – Rel. Min. Garcia Vieira – j. 26.05.99 – Embte: Delos Destilaria Lopes da Silva Ltda; Embda: Fazenda do Estado de São Paulo – DJU – e 1 16.08.99, p.41 – ementa oficial).

Conforme exposto, a matéria tributária pode retroagir para beneficiar no que diz respeito às penalidades.

2.1.2.4 Princípio da Anterioridade

O princípio da anterioridade é garantia de segurança econômica aos contribuintes. O Estado possui competência para criar tributos ou aumentar os já existentes, porém, sua cobrança fica deferida para o exercício fiscal posterior ao da publicação da lei que os institui ou majorou, possibilitando aos contribuintes certa previsibilidade sobre suas finanças, frente à nova obrigação tributária (FABRETTI, 2001).

O princípio da anterioridade objetiva que os contribuintes não sejam surpreendidos com novas cobranças, sem terem tido tempo hábil para se programar financeiramente e conhecer a nova legislação. Tendo em vista que as pessoas físicas e jurídicas precisam de planejamento para dar continuidade as suas atividades, empreendimentos, bem como para controle do orçamento familiar.

De acordo com o artigo. 150, inciso III, alínea “b” da CF:

Artigo 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, 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;

O princípio da anterioridade é especificamente tributário, já que se projeta, apenas, no campo da tributação (federal, estadual, municipal e distrito federal).

Com a emenda Constitucional n.42/2003, foi inserida uma alínea ao item III do citado artigo 150 (a alínea c) para vedar que o tributo, em regra, seja cobrado antes de decorridos noventa dias da data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou (anterioridade "nonagesimal"). (AMARO 2006).

A anterioridade tributária é regra para todos os tributos.

Entretanto, a Constituição Federal abre uma série de exceções, em relação às quais a lei que institui o tributo ou incrementou à maior sua cobrança, podem produzir seus efeitos no mesmo exercício fiscal.

2.1.2.5 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva traduz que o contribuinte somente pode ser tributado em consonância com sua capacidade de contribuir, ou melhor, de acordo com suas possibilidades financeiras de efetivar a prestação.

O princípio está diretamente relacionado com os ideais históricos de justiça e igualdade, sendo um tratamento desigual dos indivíduos que se apresentem em situações desiguais, de modo a propiciar uma coincidência de tratamentos (ÁVILA, 2007).

Ávila (2007, p. 69-70) faz uma relação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade ou isonomia:

O princípio da capacidade contributiva é um desdobramento do princípio da isonomia em relação aos impostos. É que a Constituição da República exige que os impostos, sempre que possível, sejam graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Para conferir efetividade a este objetivo, faculta-se à administração tributária identificar, respeitados os direitos individuais e obedecidas às formalidades legais, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes (art. 145, §1º da CF).

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas, sendo que onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. (AMARO, 2006).

A CF/88, no art. 150, expõe este princípio:

Art.150 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] §1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e são graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificarem, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Desta forma, o princípio da capacidade contributiva está relacionado com a situação econômica do contribuinte, para que o mesmo não sofra a penalidade de tributação maior que a sua capacidade econômica e financeira.

2.1.2.6 Princípio da Vedação ao Confisco

O princípio da vedação do confisco consta no sistema tributário nacional restringindo o poder de tributar, de maneira que carga tributária não pode ser

elevada ao ponto de consumir a própria fonte produtora de riqueza passível de tributação, comprometendo o exercício da atividade profissional, ou atividade econômica. (FABRETTI, 2001).

De acordo com a regra disposta no art. 150, IV, da Constituição Federal, “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco”.

Desta forma, esse princípio garante o direito de propriedade, vedando a utilização do tributo, com efeito, de confisco, impedindo, assim, que o Estado utilize o pretexto de cobrar tributo para se apossar dos bens dos contribuintes.

Tal dispositivo pode ser invocado, sempre que o particular entender que o tributo está lhe confiscando os bens; todavia, não se quer com a vedação do confisco, outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, pois tal atitude anularia totalmente o poder de tributar. (AMARO, 2006).

Amaro (2006, p. 144), elenca que “desde que a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória.”

O princípio da vedação ao confisco não é aplicável às multas, pois estas se referem à proteção do interesse público na arrecadação tributária.

Castilho (2002, p. 117-118) elenca que “o princípio do não-confisco é acerca dos tributos extrafiscais, em razão de não terem função arrecadatória, servindo, na verdade, como instrumento de ação política, econômica ou social.”

Os tributos extrafiscais têm o intuito de regular e são utilizados para dificultar o livre exercício de uma atividade lícita em prol do interesse coletivo, econômico e do bem comum, o qual se pode elencar o imposto de importação.

Pode-se exemplificar a utilização dos tributos extrafiscais, a alta tributação sobre a produção de bebidas e de cigarro, objetivando desestimular o consumo para o bem da população.

Por fim, conforme expõe o art. 154, inc. II da Constituição Federal, no estado de guerra, é possível haver o confisco por parte do Estado, pois se trata de uma situação extrema, cabendo, inclusive, a instituição do imposto extraordinário de guerra.

2.1.3 Hierarquia das Leis

No direito existe uma rígida construção do ordenamento jurídico, de modo que as normas jurídicas estão dispostas em grau hierárquico estático.

Coelho (2006, p.14) elenca que no Brasil temos a seguinte hierarquia de normas:

- a) Constituição (norma fundamental);
- b) Emendas constitucionais;
- c) Leis complementares;
- d) Leis Ordinárias. Leis Delegadas; Medidas Provisórias; Decretos legislativos; Resoluções do Senado Federal;
- e) Decretos e Regulamentos;
- f) Instruções, Portarias e demais normas complementares.

Para que o direito do contribuinte seja garantido, é exercido o controle de constitucionalidade das leis à medida que são elaboradas e divulgadas.

Na visão de Ráo (1999, p.305):

As leis se classificam, hierarquicamente, segundo a maior ou menor extensão de sua eficácia e sua maior ou menor intensidade criadora do direito. Sob o primeiro aspecto, nos regimes políticos baseados na federação, as leis se distinguem em federais, estaduais e municipais. Sob o segundo aspecto, a classificação hierárquica se baseia na conformidade das normas inferiores às de categoria superior e esta conformidade se traduz em dois princípios: o da constitucionalidade e o da legalidade.

O princípio da constitucionalidade, elucida que todas as normas inferiores devem estar em conformidade com a Constituição Federal. E o princípio da legalidade determina que os atos executivos e judiciais devam estar em conformidade com a lei, enquanto estas devam subordinar-se entre si. (RÁO, 1999).

Desta forma, a construção normativa do sistema é feita por um conjunto de normas, organizada em um sistema escalonado, seguindo uma dada hierarquia, na qual as normas inferiores devem estar em conformidade com as normas superiores.

2.1.3.1 Constituição Federal

A Constituição é a lei básica e fundamental do Estado de Direito. Ela o constitui e o estrutura, define poderes e competências. Traça as diretrizes políticas, sociais e econômicas por elas adotadas. Cria normas jurídicas que vão organizar e sistematizar o comportamento social. (FABRETTI, 2003).

Assembleia Constituinte é que elabora a Constituição que é a lei mais importante, possuindo os parâmetros básicos que norteiam o Poder Legislativo e o Executivo na elaboração de outras leis e normas, assim como o Judiciário. (FABRETTI, 2003).

Como lei maior, é a instituidora das bases que orientam a criação das demais leis e normas, e estas, em nenhuma hipótese, poderá contrariar as disposições daquela. (FABRETTI, 2003).

A Constituição ainda disciplina a regulamentação do processo produtivo de normas jurídico-tributárias (leis complementares, leis ordinárias e etc.) e o espaço de atuação de cada uma delas, ou seja, quais tarefas competem a cada tipo normativo.

2.1.3.2 Emendas Constitucionais

Uma emenda constitucional tem por objetivo a realização de modificações pontuais na Constituição de um país, sem a necessidade de abolir toda a Carta Magna vigente e construir uma Constituição inteiramente nova.

Seu processo legislativo está previsto no art. 60 da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;
II - do Presidente da República;
III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.
§ 1º - A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.
§ 2º - A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

§ 3º - A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

§ 5º - A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa.

O mencionado no parágrafo 4º, conforme exposto, não é passível de alteração por emenda Constitucional, isso é, o Congresso Nacional não possui a faculdade de alterá-los, nem mesmo reduzir o seu alcance via emenda. AMARO (2006).

Qualquer alteração legislativa relativas à mudança no sistema de normas constitucionais tributárias depende de emenda constitucional, como por exemplo, a modificação da competência para instituir determinado tributo, ou a redefinição do perfil de certo tributo.

2.1.3.3 Lei Ordinária e Lei Complementar

A lei complementar é aquela que se destina a desenvolver princípios básicos enunciados na Constituição, ou seja, utilizadas para complementar ou explicar a constituição.

Enquanto que lei ordinária é, em regra, o veículo legislativo que cria os tributos, traduzindo, o instrumento formal mediante o qual se exercita a competência tributária observada os balizamentos contidos na Constituição e nas normas infraconstitucionais que, com o apoio naquela, disciplinam, limitam ou condicionam o exercício do poder de tributar. (MONTORO, 1999).

De acordo com Montoro (1999, p.336):

A lei ordinária é a norma jurídica elaborada pelo Poder Legislativo em sua atividade comum e típica que estabelece normas gerais e abstratas. Já a lei complementar destina-se a complementar diretamente o texto constitucional.

A Lei Complementar é considerada de mesmo nível da própria constituição, por sua natureza e por definição, demandando interpretação específica.

Com relação à matéria tributária, a Constituição Federal, em seu artigo 146 elucida:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte;

(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Os temas abordados no art. 146 devem ser aprovados com maioria absoluta. Por exemplo, o Senado Federal do Brasil, atualmente, é composto por 81 senadores. Para que uma lei complementar seja aprovada é exigida a aprovação de 41 senadores, ou seja, a aprovação da metade total mais um. (AMARO, 2006).

A criação, modificação ou extinção de direitos ou obrigações são realizadas por meio de leis ordinárias. No entanto, existem casos especiais que caberá à lei complementar estabelecer critérios de tributação, objetivando “prevenir os desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”. (art.146-A da CF).

Em resumo, a lei ordinária que institui, por exemplo, o IPI, ICMS dentre outros tributos, submete-se às normas gerais do Código Tributário Nacional (que é lei complementar), o qual define o fato gerador, a base de cálculo, o contribuinte e as normas gerais de direito tributário.

2.1.3.4 Resoluções

As resoluções destinam-se a regular matéria de caráter político, administrativo ou normativo, que é dada única e exclusivamente ao Poder Legislativo deliberar e aprovar.

Em matéria tributária, as resoluções mais relevantes têm origem no Senado Federal, que de acordo com Fabretti (2001, p.109) são feitas para:

1. Eliminar da ordem jurídica norma declarada inconstitucional pelo Supremo tribunal Federal.
2. Estabelecer os limites das alíquotas dos impostos de transmissão, circulação de mercadorias e serviços.

Em suma, resoluções são atos administrativos normativos inferiores ao Decreto, que visam a regulamentar matéria de interesse interno de ambas as Casas do Congresso Nacional, quais sejam, a Câmara dos Deputados e o Senado Federal, em conjunto ou de cada uma delas em particular.

2.1.3.5 Medidas Provisórias

Compreendem um ato unipessoal do presidente da República, com força de lei, sem a participação do Poder Legislativo, que somente é chamado a discuti-la e aprová-la em momento posterior.

A Medida Provisória está prevista no artigo 62 da Constituição Federal de 1988, sendo um ato de competência do Presidente da República, especificamente em casos de urgência e relevância, possuindo força de lei, porém a mesma não é lei.

De acordo com Temer (1999, p. 142), a medida provisória:

Paralisa temporariamente a eficácia da lei que versava a mesma matéria. Se a medida provisória for aprovada, se opera a derrogação. Se, entretanto, a medida provisória for rejeitada, restaura-se a eficácia da norma anterior. Isto porque, com a rejeição, o Legislativo expediu ato volitivo consistente em repudiar o conteúdo daquela medida provisória, tomado subsistente anterior vontade manifestada de que resultou a lei antes editada, por igual.

O referido ato tem o cunho de provisório por que tem eficácia limitada, ou seja, produzirá efeitos por 60 dias podendo ser prorrogado por outros 60, apenas e tão-somente.

De acordo com o artigo 32, § 3º, da CF/88, se as medidas provisórias não forem apreciadas em até 45 dias contados após sua publicação, entrará em regime de urgência, subseqüentemente, em cada uma das Casas do Congresso Nacional. Ficando sobrestadas, até que se ultime a votação, todas as demais deliberações legislativas da Casa em que estiver tramitando.

O artigo 32, § 1º da Constituição Federal, delimita os temas que as medidas provisórias podem ser utilizadas:

§ 1º É vedada à edição de medidas provisórias sobre matéria:

I – relativa à:

a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral;

b) direito penal processual penal e processual civil;

c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;

d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares ressalvados o previsto no art. 167, § 3º;

II – que vise à detenção ou seqüestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro;

III – reservada a lei complementar;

IV – já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República.

De forma geral, a Medida Provisória é vedada sobre as matérias reservadas à lei complementar, como por exemplo: regular as limitações constitucionais ao poder de tributar mencionadas no art. 32 da CF/88.

2.1.3.6 Decretos Legislativos

Os decretos legislativos são normas promulgadas pelo Congresso Nacional em assunto de sua competência, e tem por função promulgar lei que não dependa de sanção do Executivo.

De acordo com Amaro (2006, p. 190):

O decreto legislativo é todo ato do Congresso Nacional hábil a disciplinar matéria de sua competência, a título de exemplo, a regulamentação de tratados internacionais (art. 49, I da Constituição Federal) e a vocação para

dispor sobre os efeitos das medidas provisórias não convertidas em lei (art. 62, § 3º da Constituição Federal).

Esse decreto é utilizado para promulgar lei que, vetada total ou parcialmente pelo Executivo, retorna ao Legislativo e, se este derrubar o veto presidencial que a promulgará, na forma original, por meio de decreto legislativo (art. 66, CF/88).

Os tratados e convenções internacionais são acordos celebrados pelos Executivos de dois Estados soberanos, que para vigorarem em seus territórios, devem ser aprovados pelos Legislativos respectivos.

2.1.4 Conceito de Tributo

O tributo é uma obrigação de pagar, criada por lei, impondo aos indivíduos o dever de entregar parte de suas rendas e patrimônio para a manutenção e desenvolvimento do Estado.

O conceito de tributo está exposto no art. 3º do Código Tributário Nacional:

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção ao ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

O mesmo é resumido na forma de um pagamento compulsório em moeda, forma normal de extinção da obrigação tributária.

O principal modo que o Estado possui para gerar receitas está na cobrança de tributos. De acordo com o art. 3º do Código Tributário Nacional, podemos destacar as três principais características do tributo, sendo: a compulsoriedade, a legalidade e a atividade administrativa plenamente vinculada.

Sendo “compulsoriedade” no sentido que o contribuinte é obrigado a pagar, “legalidade” elucidando que o mesmo é exigido, e por meio de lei na “atividade administrativa plenamente vinculada” elencando que o fisco tem o poder e o dever de cobrar.

Amaro (2006, p.18-19) evidencia estes conceitos, apresentando os principais elementos caracterizadores do tributo:

- "a) o caráter pecuniário da prestação tributária (como prestação em moeda);
- b) a compulsoriedade dessa prestação, idéia com o qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar os pólos ativo e passivo a obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias;
- c) a natureza não sancionatória de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como multas por infração de disposições legais, que têm a natureza de sanção de ilícitos, e não de tributos;
- d) a origem legal do tributo (como prestação "instituída em lei"), repetindo o Código a idéia de que o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão figurar como credor e devedor da obrigação tributária;
- e) "a natureza vinculada (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo."

Em suma, o tributo é uma obrigação que não se constitui em sanção por ato ilícito e que tem por sujeito ativo ou credor, normalmente, uma pessoa política e por sujeito passivo ou devedor, qualquer pessoa (apontada na lei da entidade tributada).

2.1.4.1 Espécie de Tributo

O CTN, em seu art. 5º, estabelece que os tributos são unicamente de três espécies, sendo: impostos, taxas e contribuição de melhoria. Porém, o art. 149 da CF, cujas novas regras tributárias passaram a vigorar a partir de 1º de março de 1989, incluiu como nova espécie tributária as contribuições especiais.

Sobre a natureza jurídica do tributo, o art. 4º do CTN, dispõe:

"A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação."

Para a determinação da espécie tributária, é importante atentar para a materialidade do fato gerador e não para a denominação, característica formal ou a destinação legal do produto da arrecadação.

A materialidade do fato gerador, na visão de Ichihara (1994, p.80), é exatamente a descrição hipotética do fato ou do conjunto de fatos na lei, que, em ocorrendo tal hipótese no mundo concreto, gera a obrigação de pagar determinado tributo.

Um exemplo que podemos citar é a realização de operações relativas à circulação de mercadorias e serviços, essa ação é o fato gerador do ICMS, porém prestar serviços no âmbito municipal é o fato gerador do ISS.

Ainda, na visão de Fabretti (2001, p.113), os tributos classificam-se cientificamente em duas espécies: tributos não vinculados e tributos vinculados.

Conceitualmente, tributos vinculados são as taxas e as contribuições de melhoria, e tributos não vinculados são os impostos.

Segundo Ataliba (1990, p.131), os tributos vinculados são “aqueles cuja hipótese de incidência consiste numa atividade estatal”, e imposto são “aqueles cuja hipótese de incidência é um fato ou acontecimento qualquer, não consistente numa atividade estatal.”.

Deste modo, é demonstrado que os impostos por parte do Estado não está atrelado a nenhum retorno em forma de serviço ou qualquer tipo de contraprestação ao contribuinte, justificando a sua espécie como não vinculada.

2.1.4.1.1 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.

O art. 16 do Código Tributário Nacional define a espécie de tributo:

"Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade específica, relativa ao contribuinte."

Quanto ao seu fato gerador, Amaro (2006, p. 30) afirma:

É uma situação (por exemplo, aquisição de renda, prestação de serviços etc.) que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte. Ou seja, para exigir imposto de certo indivíduo, não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado.

O imposto é de competência privativa, atribuída pela Constituição Federal, ou seja, é exclusivamente da União ou dos Estados ou dos Municípios ou do Distrito Federal.

2.1.4.1.2 Taxa

O conceito de taxa está exposto no artigo 77 do Código Tributário Nacional, elencando que “são tributos que 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”.

O art. 78 explica o significado de poder de polícia exposto no art. 77 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“Poder de polícia é a atividade da administração pública que limita e disciplina direito, interesse ou liberdade em razão do interesse público, concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção, do mercado, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.”

Já Filho (1982, p.37), menciona algumas características básicas das taxas:

- a) as taxas são tributos de COMPETÊNCIA COMUM, uma vez que podem ser cobradas por todas as pessoas jurídicas de Direito Público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios);
- b) são fatos geradores das taxas:
 - exercício regular do poder de polícia;
 - utilização efetiva de serviço público; e
 - utilização potencial de serviço público.
- c) o vínculo Estado-contribuinte, no que concerne às taxas, é direto. O poder público presta um serviço ou coloca esse serviço à disposição do sujeito passivo.

Deste modo, a taxa é um serviço prestado ou posto a disposição do contribuinte, já que é um tributo vinculado, e é cobrada pelos entes federativos, que são: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

2.1.4.1.2 Contribuições de Melhorias

As contribuições de melhorias estão previstas na Constituição, sendo arrecadações para fazer face ao custo de obras públicas que decorra valorização da propriedade imobiliária do contribuinte, podendo ser instituída pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

O principal objetivo da sua instituição é valorizar o patrimônio do contribuinte, decorrente de obra pública (uma avenida, por exemplo), para que se justifique a cobrança. (AMARO, 2006, p.46).

A materialidade do fato gerador da contribuição de melhoria está prevista no art. 81 do Código Tributário Nacional:

“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.”

Conforme exposto, a contribuição de melhoria é uma prestação pecuniária compulsória exigida dos proprietários de imóveis particularmente beneficiados por uma obra pública.

2.1.4.1.3 Contribuições Sociais

A Contribuição Social é um tributo destinado a custear atividades estatais específicas que não são inerentes ao Estado. No âmbito tributário podemos citar a COFINS, o INSS, a CSLL.

De conformidade com o art. 195 do Código Tributário Nacional, as contribuições sociais só poderão ser exigidas, depois de decorridos 90 dias da data de publicação da lei as houver instituído ou aumentado.

Em suma, as contribuições são espécies de tributos vinculadas à atuação indireta do Estado. Têm como fato gerador uma atuação indireta do poder público mediatamente referida ao sujeito passivo da obrigação tributária.

2.1.4.1.4 Empréstimos Compulsórios

O empréstimo compulsório é considerado um tributo na doutrina brasileira, que consiste na tomada compulsória de uma determinada quantia de dinheiro de quem é contribuinte a título de empréstimo. O valor desse empréstimo é

resgatado em um prazo determinado e estabelecido pela lei e o mesmo serve para atender situações excepcionais.

O art. 15. do Código Tributário Nacional nos elucida a respeito desse tributo:

“Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - guerra externa, ou sua iminência;

II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.”

Desta forma, esse tributo é instituído objetivando atender às despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de desastre ambiental, de guerra externa ou sua iminência e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

2.1.5 ICMS nas Importações

Em Santa Catarina, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, é aprovado pelo Decreto nº 2.870 de 2001.

Na visão de Carrazza (2006, p.38):

“A regra matriz do ICMS sobre operação mercantil encontra-se nas seguintes partes do art. 155, II, da CF: “Compete aos Estados e o Distrito Federal instituir imposto sobre (...) operações relativas à circulação de mercadoria (...) ainda que as operações se iniciem no exterior”.

Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular a sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias.”

O ICMS incide também sobre os bens importados em geral, a fim de promover tratamento tributário isonômico para os produtos importados e os nacionais.

O ICMS é tributo não-cumulativo, sendo o valor pago no momento da importação creditado pelo importador para compensação com o imposto devido em operações que ele realizar posteriormente e que forem sujeitas a esse tributo.

Ashikaga (2005, p.97) elenca em quais momentos o ICMS será devido nas importações:

- a) a partir do momento do desembaraço aduaneiro; ou
- b) a partir do recebimento da mercadoria pelo importador, nos casos em que a entrega do bem ocorrer anterior ao desembaraço.

O ICMS nas importações é devido para o Estado onde se localize o importador e não para o Estado onde as mercadorias forem nacionalizadas. A Lei Complementar n. 87/96, no seu art. 11, inciso I, letra "d" esclarece que o imposto incide no estado onde se localize o estabelecimento do importador em que houver a entrada física da mercadoria.

Na nacionalização de produtos importados que ocorrerem em portos catarinenses, tendo como adquirentes localizados em Santa Catarina, o recolhimento do ICMS deverá acontecer por DARE-SC.

Já na nacionalização de produtos importados em portos de outras unidades da federação, tendo como importadores localizados em Santa Catarina, o recolhimento do ICMS deverá acontecer Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), em favor do Estado de Santa Catarina.

2.1.5.1 Alíquota

Alíquota é um fator definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser pago. Expressa em percentual, no regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina, nos artigos 26 e 27, Capítulo IV, existem basicamente quatro alíquotas, sendo elas: 7%; 12%; 17% e 25%.

Em regra geral Santa Catarina possui a alíquota de 17%, porém, a alíquota a ser aplicada varia de produto para produto e é definida de acordo com a sua seletividade, ou seja, bens supérfluos terão alíquotas maiores.

Sacha Calmon (2007, p. 382), afirma que não pode ficar ao alvedrio exclusivo do legislador o que é supérfluo, o contribuinte possui o direito de provocar o Judiciário para que este declare se esta ou aquela mercadoria é supérflua. E cita

alguns exemplos: “Assim o automóvel, em si, não é bem supérfluo, embora um carro Mercedes possa sê-lo. Do mesmo modo, feijão é gênero de primeira necessidade, e caviar é supérfluo.”

Em relação às alíquotas, as importações são consideradas operações internas para fins de tributação do ICMS. Desta forma, aplicam-se as alíquotas do Estado onde se localize o importador dos bens importados.

2.1.5.2 Fato Gerador

Denomina-se fato gerador a concretização da hipótese de incidência tributária, prevista em abstrato na lei, que gera (faz nascer) a obrigação tributária. (FABRETTI, 2001, p.121).

O regime do ICMS nas importações é ditado pela CF, art. 155, § 2º, IX, a, cuja redação foi alterada pela EC nº 33, publicada em 12 de dezembro de 2001.

Essa lei diz que o ICMS incide sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior.

De acordo com o § 2.º, do art. 12, da LC nº 87/96, o qual disciplina nacionalmente o fato gerador do ICMS:

"Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas do exterior;

O ICMS não incidirá sobre mercadorias não nacionalizadas ou, ainda não entregues ao importador.

O desembaraço aduaneiro de mercadorias na importação é o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação às mercadorias importadas, aos documentos apresentados e ao cumprimento da legislação específica.

2.1.5.3 Sujeito Ativo e Passivo

De acordo com o artigo 119 do CTN, o sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento, ou seja, é aquele que tem o direito de exigir a obrigação tributária imposta ao sujeito passivo. Já o sujeito passivo é o devedor, ou seja, os contribuintes.

Nas importações, o sujeito ativo é o Estado onde se localize o importador dos produtos e o sujeito passivo é o importador.

A Constituição e a Lei Complementar n. 87/06, mencionam o sujeito passivo da obrigação tributária relativa ao ICMS quando da importação de mercadorias do exterior.

Diz o inciso IX, do § 2º, do artigo 155, da Constituição Federal, que:

“Art. 155. ...

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

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; ...”

Porém, a lei regulamentadora (L.C. nº. 87/96), em seu artigo 11, inciso I, letra “d”, destaca que:

“Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem: ...

d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física; ...”.

Essa regulamentação faz menção que o tributo é devido no Estado onde se localizar o importador da mercadoria ou aquele em que se situar o domicílio da pessoa ou bem.

O ICMS deve ser recolhido para o Estado onde se situar o importador, independentemente de onde ocorrer à nacionalização do bem importado. Em vista

disso, várias empresas importadoras pertencentes a Estados que não possuem qualquer tipo de benefício fiscal de ICMS nas importações, estão abrindo filiais em Estados que possuem tais benefícios, objetivando utilizá-los.

Os benefícios fiscais de ICMS, os quais alguns estados implementaram objetivando o desenvolvimento de seus respectivos portos e empresas, vem sendo utilizados como artifício para aumentar a arrecadação, gerando uma suposta guerra fiscal, almejando atrair empresas de outros Estados e, conseqüentemente, aumentar a arrecadação de ICMS.

Na visão de Diniz (2000, p. 343):

A guerra fiscal corrói as finanças públicas, compromete receitas futuras e desvia os preços relativos. Nessa guerra, ganham os estados mais desenvolvidos, com melhores condições locais e maior cacife financeiro e político. Isto seguramente agravará as desigualdades regionais.

Esse procedimento entre os Estados Federados não promove qualquer benefício social, ou seja, só faz aumentar a arrecadação do Estado.

Isso não gera resultado imediato na situação fiscal dos Estados que participam da guerra fiscal. Porém, ela não tende a acabar por si só, exigindo alguma ação política para a aprovação de uma reforma tributária que, não permita aos Estados instituir regras próprias e diferentes de tributar e conceder benefícios. (DINIZ, 2000).

2.1.5.4 Base de Cálculo

Base de cálculo é o valor onde é aplicada a alíquota (percentual) para apurar o valor do tributo a pagar, o qual deve ser definida por lei complementar e seguir os princípios do direito tributário, como o da legalidade, irretroatividade e anterioridade. (FABRETTI, 2001)

Nas operações nacionais, a Lei Complementar nº 87/1996 elenca os valores que integram a base de cálculo, sendo eles:

I – A base de cálculo do imposto é o valor da operação na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém-geral ou depósito fechando, no Estado do

transmitente; e da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

II – A base de cálculo do imposto é o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço, no caso de fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento.

III – A base de cálculo do imposto é o preço do serviço na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Na importação, o artigo 10, inciso V, do RICMS/SC, estabelece que a base de cálculo do ICMS é composta pelo valor constante do documento de importação, convertido em moeda corrente nacional à taxa cambial do dia da ocorrência do fato gerador, somando-se o valor do Imposto de Importação, IPI, IOF e das despesas aduaneiras verificadas até a saída da mercadoria da repartição alfandegária, e o próprio ICMS.

O que se observa, pela lei apresentada, é que devido o ICMS fazer parte de sua própria base de cálculo, se dá a incidência cumulativa, numa mesma operação, de vários impostos, elevando ainda mais o custo do produto importado.

2.1.5.5 Não-Cumulatividade

A não-cumulatividade consiste na compensação do valor do ICMS incidente em cada operação com o do incidente nas operações anteriores, independentemente de ser o sujeito ativo da obrigação tributária ocorrida de cada uma dessas incidências o mesmo Estado ou outros. (AMARO, 2006)

O ICMS é, por determinação constitucional, um imposto não cumulativo, sendo que do imposto devido de cada operação será abatido o valor pago na operação anterior (dependendo do tipo de tributação da empresa).

Está previsto na Constituição Federal, no inciso I, do parágrafo 2º, do artigo 155, o conceito do princípio da não-cumulatividade, a saber:

Art.155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I – [...]

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 de iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

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 princípio da não-cumulatividade existe objetivando que não ocorra a cobrança de efeito cascata do tributo, desta forma, impendido que o imposto se acumule em cada etapa produtiva.

2.1.5.6 ICMS Substituição Tributária

A Substituição Tributária – ST, como o próprio nome sugere, consiste na atribuição a determinado sujeito, à condição de responsável pelo cumprimento da obrigação tributária que normalmente seria de outro.

Gorges (2005, p.666) traz o conceito da substituição tributária:

Trata-se de forma de tributação, de previsão constitucional, que ora atribui ao destinatário da mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do imposto na condição de substituto tributário (= substituição tributária de operações subsequentes).

Em outras palavras, pode-se dizer que em uma operação de comercialização de produtos, quem recolhe o imposto é o vendedor que está vinculado ao fato gerador da operação, esse chamado de contribuinte substituto, assumindo a responsabilidade do comprador, que apenas pagaria esse tributo após revender o produto comprado.

No Estado de Santa Catarina, o ICMS é regulamentado pelo Decreto 2.870/2001. O regime de substituição tributária é contemplado no Regulamento do ICMS (RICMS/SC), especificamente em seu Anexo 03.

Nas importações, o importador é equiparado ao fabricante, de forma que no desembaraço aduaneiro não será devido o ICMS-ST. O mesmo será apenas devido nas operações subsequentes, de acordo com a sua classificação fiscal e se o cliente for revender o produto comprado, posteriormente.

A relação dos produtos sujeitos ao regime da substituição tributária no Estado de Santa Catarina encontra-se relacionados no RICMS-SC/01, em seu capítulo IV.

Quanto ao cálculo do ICMS substituição tributária para as operações subsequentes, a base de cálculo é composta pelo valor da operação realizada pelo

contribuinte substituto ou pelo substituído intermediário, mais o valor do seguro, frete e outros encargos cobrados do adquirente, adicionado da margem de valor agregado, conforme artigo 13, Anexo 03 do RICMS/SC.

A MVA - Margem de Valor Agregado é uma alíquota correspondente ao percentual que o Estado projeta que determinado produto será revendido. O artigo 15 do RICMS/SC demonstra alguns dos critérios utilizados para determinar este valor:

Art. 15. O Secretário de Estado da Fazenda designará comissão formada por funcionários fazendários e representantes do setor interessado para definição das margens de valor agregado referidas no art. 13, III.

§ 1º Para o cálculo da margem de valor agregado serão observados os seguintes critérios:

I - pesquisa de preços realizada, por amostragem, no mínimo, nos dez municípios de maior participação na receita do Estado;

II - média ponderada dos preços coletados;

III - outros elementos fornecidos pelas entidades representativas do setor.

§ 2º Havendo a concordância do setor interessado, poderá ser adotada a margem de valor agregado fixada em convênio ou protocolo firmado entre os Estados e o Distrito Federal. (BRASIL/RICMS-SC, on-line)

Diversos convênios e protocolos determinam que alíquotas de diferentes MVA sejam utilizadas nas operações internas e operações interestaduais.

Nos termos do artigo 100, inciso IV, do Código Tributário Nacional, os convênios são normas complementares das leis, dos tratados, das convenções internacionais e dos decretos, os quais são celebrados entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Já protocolo, significa que dois ou mais Estados e Distrito Federal poderão celebrar acordos, válidos apenas para os Estados participantes do protocolo, estabelecendo procedimentos comuns visando, por exemplo, a implementação de políticas fiscais.

Em suma, essa metodologia foi criada objetivando equilibrar os preços nas duas operações, diante da diferença de alíquotas interna e interestadual, tendo em vista que o valor do imposto integra a base de cálculo. O preço de partida para fins de determinação da base de cálculo da substituição tributária gera desequilíbrio em relação às duas alíquotas e, por óbvio, no preço final da mercadoria.

De acordo com RICMS-SC/01, no Anexo 3, em seu art. 123, inciso II, a fórmula da MVA ajustada é a seguinte:

II – sendo interestadual a operação praticada pelo substituto, de margem de valor ajustada (“MVA Ajustada”), calculado segundo a fórmula:

“MVA ajustada = $[(1 + \text{MVA ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1$ ”,
onde:

- a) “MVA ST original” é a margem de valor agregado indicada no Anexo 1, Seção XLIII;
- b) “ALQ inter” é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;
- c) “ALQ intra” é o coeficiente correspondente à alíquota prevista para as operações substituídas, neste Estado.

No RICMS-SC/01, no anexo 3, em seu artigo 16, demonstra os prazos estabelecidos que a apuração do ICMS retido por substituição tributária deve obedecer:

Art. 16 - O imposto a ser recolhido por substituição tributária será apurado mensalmente, ressalvado o disposto no art. 53, § 3º do Regulamento, e corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações internas sobre a base de cálculo da substituição tributária e o valor devido pela operação própria do substituto.

As empresas tributadas pelo Simples Nacional do Estado de Santa Catarina, seguindo a Lei Complementar nº. 123/2006 recolhem o ICMS retido por substituição tributária de forma diferenciada.

O artigo 16, do anexo 3, do RICMS-SC/01, elucida a tal maneira:

§2º - Na hipótese de contribuinte enquadrado no Simples Nacional realizar operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária observar-se-á o seguinte:

- I – o imposto relativo à operação própria será o resultado do produto da alíquota definida na forma do § 1º do art. 18 da Lei Complementar federal 123, de 14 de dezembro de 1006, para cada período de apuração, pelo valor da receita decorrente das operações próprias no respectivo período.
- II – para efeito de cálculo do imposto devido por substituição tributária, deverá ser considerada a operação própria como se tributada pelo regime de tributação aplicável aos demais contribuintes.

Conforme exposto, o ICMS de sua operação própria, a empresa tributada pelo Simples Nacional pagará de acordo com a sua faixa de faturamento nos últimos 12 meses, todavia, o ICMS-ST é pago da mesma maneira em relação as empresas tributadas pelo Lucro Presumido ou Lucro Real, ou seja, seguindo o princípio da não-cumulatividade.

O Decreto Estadual nº 3.467, de 19 de agosto de 2010, estabelece a redução de 70% na Margem de Valor Agregado (MVA) nas operações internas e interestaduais, que destinem mercadorias à empresas enquadradas no Simples Nacional situadas em território catarinense, para os seguintes segmentos:

- Cosméticos, Perfumaria, Artigos de Higiene Pessoal e de Toucador;
- Produtos de Colchoaria;
- Produtos Alimentícios;
- Artefatos de Uso Doméstico;
- Produtos Eletrônicos, Eletroeletrônicos e Eletrodomésticos;
- Ferramentas;
- Instrumentos Musicais;
- Máquinas e Aparelhos Mecânicos, Elétricos, Eletromecânicos e Automáticos;
- Materiais de Construção, Acabamento, Bricolagem ou Adorno;
- Material de Limpeza;
- Materiais Elétricos;
- Artigos de Papelaria;
- Bicicletas;
- Brinquedos.

Tal decreto beneficiou ainda mais as empresas tributadas pelo Simples Nacional, reduzindo o ICMS que tais empresas pagariam ao realizar as respectivas vendas.

2.2 Comércio Exterior - Importações

Atuar no comércio exterior pode ser uma ótima alternativa para que as empresas consigam reduzir seus custos com eficiência e aumentem os seus lucros, porém é necessário um planejamento que contemple a parte tributária, financeira e operacional.

Segundo Ratti (2007, p.305):

O principal motivo que dá origem ao comércio exterior vem ser a impossibilidade de uma região ou país produzir vantajosamente todos os bens e serviços que seus habitantes tenham necessidade. Isso é decorrência de fatores diversos, dentro os quais podem ser destacados: a desigualdade na distribuição geográfica dos recursos naturais, as diferenças de clima e de solo, e as diferenças de técnica de produção.

Já Barral e Otávio Pimentel (2006, p. 12) alertam que:

[...] o comércio internacional pode ser um instrumento estratégico para o desenvolvimento. O sucesso de sua utilização, entretanto, dependerá de fatores institucionais e sociais que não são inerentes nem derivados das práticas comerciais.

Uma operação de comércio exterior ocorre quando uma pessoa física ou jurídica compra ou vende produtos de outros países.

De acordo com Werneck (2007, p. 22), “o conjunto de atividades que esteja relacionado à compra e venda de produtos e serviços, entre nações ou países é também chamado de comércio exterior”.

O comércio exterior mostra-se indispensável para todo e qualquer país. Segundo Ludovico (2002), é um instrumento proativo do desenvolvimento econômico e social, fonte de geração de emprego e alicerce das modernas políticas industriais.

Werneck (2007) elenca que a sistemática do comércio exterior fica sobre responsabilidade do governo, o qual fornece subsídios com o objetivo de que o país cresça em todos os setores e ganhe competitividade nos mercados externos.

2.2.1 Importação

Denomina-se importação, a entrada de mercadorias em um país, provenientes do exterior. Essas importações podem compreender, também, os serviços ligados à aquisição de produtos do exterior, como fretes, seguros, serviços bancários, dentre outros.

Conforme Ludovico (2002, p.5), quando a empresa necessitar de importações para melhorar a qualidade de seus produtos, ou mesmo para reduzir custos, uma boa alternativa é a contratação de pessoal também especializado, dado às condições da legislação de importação adotada pelo nosso país e principalmente pelas suas constantes alterações.

Segundo Werneck (2007), as empresas devem possuir uma forma administrativa adequada para começar a importar, como:

- a) Atualizado sistema de compras na importação;
- b) Verba anual para propaganda e promoções no exterior;
- c) Programa financeiro de investimentos;
- d) Planejamento estratégico para as importações;
- e) Participação em feiras internacionais com objetivos não só de exportação, mas também para importação de bens de capital, matérias-primas e análise de novas técnicas aplicadas.

Uma forma eficiente de empresas que queiram atuar no comércio exterior é a contratação de empresas comerciais importadoras, sendo que, além de as mesmas realizarem todo o operacional para que as importações sejam realizadas, elas também possuem benefícios fiscais, reduzindo o custo das importações.

2.2.2 Importação por Conta e Ordem de Terceiros

Importação por Conta e Ordem de Terceiros é o processo no qual a *trade* é o importador, e o proprietário do bem importado é o cliente ou adquirente.

De acordo com o art. 1º da IN SRF nº 225/02:

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

O principal objetivo desta operação é a redução da carga tributária do ICMS por meio de benefícios fiscais concedidos no estado de Santa Catarina, ou seja, nesse tipo de operação, o valor a ser recolhido referente ao ICMS importação, será um valor efetivamente menor do que a alíquota vigente no Estado.

As IN/SRF nº 225 e nº 247, ambas de 2002, reconhecem a validade da operação no ordenamento e estabeleceu requisitos específicos, deixando expressa a condição de mandato na qual é realizada. Assim, na importação por conta e ordem, a pessoa jurídica importadora é mera mandatária do adquirente e encomendante da importação.

Nesta operação é a adquirente que pactua a compra internacional e dispõe de capacidade econômica para o pagamento do fornecedor, pela via cambial, da importação, o qual o próprio adquirente é quem é o responsável pelo fechamento do câmbio.

Para que seja considerada regular, a comercial importadora o qual prestará os serviços de importação por conta e ordem de terceiros e a própria adquirente dos produtos importados, deverão atender requisitos, condições e obrigações tributárias acessórias previstas na legislação.

2.2.2.1 Requisitos, Condições e Obrigações Tributárias Acessórias

Para que uma importação por conta e ordem de terceiros possa ser realizada, é necessário primeiramente que o importador e a adquirente da mercadoria estejam habilitados para operar no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

Atendendo a este requisito, o importador e o adquirente devem celebrar um contrato de prestação de serviço e apresentar a cópia do contrato firmado entre as partes à Secretaria da Receita Federal de seu estado. Isto para caracterizar a natureza de sua vinculação, a fim de que a contratada seja vinculada no Siscomex como importadora por conta e ordem da contratante, pelo prazo previsto no contrato.

Nesta modalidade de importação, os documentos os quais acompanharão o bem importado e que serão utilizados no despacho aduaneiro, deverão seguir os requisitos descritos no artigo 3º da IN SRF nº 225/02:

O importador, pessoa jurídica contratada, devidamente identificado na DI, deverá indicar, em campo próprio desse documento, o número de inscrição do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).

§ 1º O conhecimento de carga correspondente deverá estar consignado ou endossado ao importador, configurando o direito à realização do despacho aduaneiro e à retirada das mercadorias do recinto alfandegado.

§ 2º A fatura comercial deverá identificar o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias.

Além do exposto acima, nos termos do art. 86 da IN SRF nº 247/02, a pessoa jurídica importadora deve:

I – contrato prévio entre a pessoa jurídica importadora e o adquirente por encomenda, caracterizando a operação por conta e ordem de terceiros;
II – os registros fiscais e contábeis da pessoa jurídica importadora deverão evidenciar que se trata de mercadoria de propriedade de terceiros; e
III – a nota fiscal de saída da mercadoria do estabelecimento importador deverá ser emitida pelo mesmo valor constante da nota fiscal de entrada, acrescido dos tributos incidentes na importação.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o documento referido no inciso III do caput não caracteriza operação de compra e venda.

§ 2º A importação e a saída, do estabelecimento importador, de mercadorias em desacordo com o disposto neste artigo caracteriza compra e venda, sujeita à incidência das contribuições com base no valor da operação.

Após a importação ser registrada e desembaraçada, o importador deve emitir, na data da saída das mercadorias de seu estabelecimento e obrigatoriamente

ter como destinatário o adquirente da importação, a nota de saída, na qual deverá constar o valor das mercadorias, acrescido dos tributos incidentes na importação.

De acordo com o art. 86 da IN SRF nº 247/02, o destaque do valor do ICMS incidente na saída das mercadorias do estabelecimento da pessoa jurídica importadora, deverá ser calculado em conformidade com a legislação aplicável. Além disso, o IPI deve ser calculado sobre o valor da operação de saída.

A empresa *trade*, ainda, deverá emitir uma nota fiscal de serviços, pelo valor dos serviços prestados ao adquirente, constando o número das notas fiscais de saída das mercadorias a que correspondem esses serviços.

2.2.2.2 Vantagens versus Desvantagens

Dentre as principais vantagens para o adquirente nas importações por conta e ordem de terceiros, aliadas aos regimes especiais existentes em Santa Catarina, por meio de *trading*, podemos citar:

- Desconto sobre o ICMS destacado em Nota Fiscal;
- Aproveitamento imediato do crédito do ICMS destacado na Nota Fiscal;
- Eliminação de controles e arquivos dos processos de importação para o cliente, que receberá a mercadoria já nacionalizada com Nota Fiscal da importadora, caracterizando contabilmente a aquisição de material importado no mercado interno;
- Poder utilizar do benefício fiscal de uma empresa que já possua;
- Assessoria em logística e desembaraço aduaneiro.

No campo das desvantagens podemos citar:

- Pagamento do ICMS-ST para determinados produtos elencados no RICMS-SC/01, em seu capítulo IV;
- Sobre o valor da operação de saída da *trade* para o adquirente, o IPI deverá ser calculado.

Diante do exposto, a importação por conta e ordem de terceiros, poderá não se tornar favorável nos casos que o produto importado possuir uma alta alíquota de IPI.

2.2.2.3 Regimes Especiais de ICMS para a Importação por Conta e Ordem de Terceiros

Os encargos tributários são um dos principais obstáculos para o desenvolvimento das empresas em Santa Catarina. Com o intuito de gerar emprego e renda, Santa Catarina tem criado programas de incentivo, por meio de tratamento tributário diferenciado para o ICMS.

Os benefícios concedidos para as empresas beneficiadas é a redução da alíquota do ICMS devido na importação e comercialização dos produtos, resultando numa tributação efetiva de 3%, ante aos 17%, que hoje são recolhidos pelos demais contribuintes.

A economia tributária melhora significativamente o fluxo de caixa das empresas, possibilitando uma maior competitividade, uma vez que quanto menor o ICMS, menor é o preço de custo dos produtos.

Empresas de qualquer segmento ou porte podem aderir aos regimes especiais de ICMS existentes em Santa Catarina, mas para isso é necessário atender aos diversos requisitos descritos em lei.

Todavia, o tempo necessário para obter tais regimes especiais são bastante longos e burocráticos.

Importando diretamente, em regra geral, o importador localizado em Santa Catarina, paga uma alíquota de 17% nas importações.

Diante desta situação é que surgem as importações por conta e ordem de terceiros, sendo possível a utilização dos regimes especiais de ICMS sem tê-los.

Em Santa Catarina podemos citar dois regimes especiais de ICMS aplicáveis nas importações por conta e ordem de terceiros, sendo eles o programa Pró-Emprego e o DIAT (Diretor de Administração Tributária), os quais são abordados no capítulo 4.

3 REGIMES ESPECIAIS DE ICMS NAS IMPORTAÇÕES POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS EM SANTA CATARINA

O benefício fiscal por meio de regimes especiais de ICMS é uma alternativa que vários Estados utilizam como forma de atrair empresas de outros Estados, e até países, para se instalarem na região, promovendo, assim, o crescimento socioeconômico do Estado.

A instalação de empresas no Estado gera efeitos multiplicadores, como o aumento do PIB (Produto Interno Bruto), o aumento do número de empregos diretos e indiretos, a melhoria do nível de renda da população, em suma, o desenvolvimento e crescimento do Estado de forma geral.

Fabretti (2006, p. 3001) elenca os objetivos dos benefícios fiscais:

Os impostos são instituídos para serem arrecadados. Entretanto, para atingir outros fins de interesse do Estado, este pode abrir mão de parte de arrecadação deles a fim de incentivar determinadas atividades, programas especiais ou desenvolvimentos de determinadas regiões.

Conforme exposto, o benefício fiscal é o tratamento tributário que resulte em devolução, diminuição ou qualquer outra vantagem, relativas a impostos, bem como a concessão de prazo de pagamento superior ao limite fixado em lei.

Os incentivos fiscais oferecidos às empresas por meio de programas do Governo consistem em reduzir a carga tributária, pois sabe-se que a elevada quantidade de contribuição é um pesado componente no grupo de despesas da maioria das empresas.

Em Santa Catarina existem dois regimes especiais de ICMS que podem ser utilizados nas importações por conta e ordem de terceiros, sendo o Programa Pró-Emprego e o DIAT (Diretor de Administração Tributária), os quais as informações pertinentes a esses regimes especiais serão elencados nos demais tópicos.

3.1 Programa Pró-Emprego

O programa Pró-Emprego é um mecanismo de incentivo às importações, criado pelo Governo de Santa Catarina por meio da Lei nº. 13.992, em 15/02/2007, tendo com o objetivo de geração de emprego e renda no território catarinense, por meio de regime especial de ICMS, destinando-se incentivar empreendimentos considerados de relevante interesse socioeconômico, situados neste Estado.

Consideram-se empreendimentos de relevante interesse socioeconômico, aqueles representados por projetos de expansão, reativação, modernização tecnológica, considerados prioritários ao desenvolvimento econômico, social e tecnológico do Estado de Santa Catarina e que resultem em geração ou manutenção de empregos, bem como os que consolidem, incrementem ou facilitem exportações e importações.

As empresas que possuem o programa Pró-Emprego são beneficiadas com a redução da alíquota do ICMS devido na importação e comercialização dos produtos, ocorrendo, assim, melhorias significativas no fluxo de caixa, tornando-as mais competitivas.

Para a obtenção do programa Pró-Emprego, a empresa que irá requerê-lo deve atender aos requisitos descritos na Lei n.º 13.992/2007 e o no Decreto n.º 105/2007.

O pedido de enquadramento no Programa Pró-Emprego deverá ser enviado ao Secretário da Fazenda, com todas as informações pertinentes à empresa e juntamente com uma via do comprovante de recolhimento da taxa (DARE/SC - Documento de Arrecadação) e descritas no regulamento.

Os pedidos serão analisados pelo Grupo Gestor do Programa, composto por dois representantes da Secretaria de Estado da Fazenda, um representante da Secretaria de Estado do Planejamento e um representante da Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina.

A análise leva em consideração a repercussão do tratamento tributário recomendado sobre a economia catarinense e sobre o sistema de preços.

Analisado o pedido, o Secretário de Estado da Fazenda irá deferir ou não o pedido, por meio de expedição de resolução, definindo também o tratamento tributário a ser dado à empresa e o respectivo prazo de vigência.

Sendo aprovado, o Diretor de Administração Tributária vai definir procedimentos e obrigações tributárias que devem ser cumpridos, para que a empresa beneficiada possa continuar a utilizá-lo.

Dentre esses procedimentos e obrigações tributárias que o beneficiado deve apresentar estão: o faturamento da empresa, o número dos empregos diretos e indiretos que a beneficiária ofereceu, mês a mês, juntamente com investimentos realizados em obras, compra de máquinas, pesquisas e etc.

A entrega dos Demonstrativos obrigatórios pelas empresas beneficiadas pelo Pró-Emprego permite a alimentação do banco de dados do Estado de Santa Catarina, além de viabilizar a análise dos resultados que o programa está proporcionando à população catarinense.

Ainda, para poder obter do benefício do programa Pró-Emprego, o importador deve obedecer as regras estabelecidas no art. 7, parágrafo 1 do Decreto n.º 105/2007:

Art. 7º Aos estabelecimentos enquadrados no Programa poderão ser concedidos quaisquer dos tratamentos tributários previstos neste regulamento, conforme dispuser a resolução referida no art. 5º.

§ 1º O tratamento tributário diferenciado referido neste artigo:

I - poderá ser cassado ou alterado a qualquer tempo, na hipótese de não cumprimento de exigências previstas neste regulamento e no respectivo ato concessório;

II - sujeitar-se-á à legislação superveniente;

III - não alcançará as obrigações tributárias de caráter acessório, salvo se expressamente previsto no ato de que trata o art. 5º, § 1º.

IV - fica condicionado, no caso de tratamento relacionado à importação, à utilização de serviço de comissaria de despacho aduaneiro estabelecida no Estado (Lei nº 14.967/09).

Por fim, o Pró-Emprego não será cumulativo com qualquer outro regime especial de ICMS, ou seja, se a empresa já tem o benefício fiscal DIAT, após conseguir o Pró-Emprego, o benefício anterior se tornará inválido.

3.1.1 Requisitos de Enquadramento

As empresas inadimplentes ou cujos sócios ou dirigentes participem do capital ou da administração de empresas inadimplentes, não poderão enquadrar-se no Programa Pró-Emprego, conforme exposto no art. 7º do Decreto n.º 105/2007.

A regularidade deve ser comprovada mediante a apresentação de certidão negativa de débito de tributos federais e municipais dos estabelecimentos do requerente situados neste ou em outra unidade da Federação. Esta obrigação é extensiva aos sócios ou administradores.

3.1.2 Tributos no Pró-Emprego

As empresas importadoras que possuem o Pró-Emprego têm a redução da alíquota do ICMS de 17% para 3% na nacionalização do bem importado, com direito a crédito de 12%, ou seja, o beneficiado ganha 9% ICMS exonerado nessas operações, conforme o art. 15 do Decreto n.º 105/2007.

As empresas enquadradas no Programa Pró-Emprego devem realizar contribuições financeiras para dois fundos Catarinenses, chamados Fundo Pró-Emprego e Fundo de Apoio à Educação Superior, os quais possuem como base de cálculo o valor da exoneração tributária.

O programa Pró-Emprego foi criado pela Lei Complementar Estadual n.º 249, de 15 de julho de 2003, equivalente a 2,5% (dois vírgula cinco por cento) do valor mensal da exoneração tributária decorrente, durante a vigência dos tratamentos tributários diferenciados previstos no art. 8º, § 6º, II e nos arts. 10 e 13 da Lei n.º 14.605/2008, conforme determina o Decreto n.º 105/2007.

Já o Fundo de Apoio à Educação Superior, instituído pela Lei Complementar Estadual n.º 407, de 25 de janeiro de 2008, que em seu art. 2º determina que as empresas privadas beneficiárias de incentivos financeiros ou fiscais concedidos no âmbito de programas estaduais, deverão recolher 2% (dois por cento) do valor correspondente ao benefício fiscal ou financeiro.

3.1.3 Diferimento da Importação

No programa Pró-Emprego, há situações em que é possível o diferimento do ICMS para a etapa seguinte de circulação à da entrada no estabelecimento importador, devido na nacionalização.

Art. 8º do Decreto n.º 105/2007 descreve tais situações:

Art. 8º Poderá ser diferido para a etapa seguinte de circulação à da entrada no estabelecimento importador, o ICMS devido por ocasião do desembarço aduaneiro, na importação realizada por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, situados neste Estado, de:

I – mercadorias destinadas à utilização como insumo na agricultura ou pecuária, pelo próprio importador, cooperativa de produtores, central de cooperativa de produtores ou comerciante atacadista, desde que inscritos como contribuintes;

II – mercadorias destinadas à utilização como matéria-prima, material intermediário ou material secundário em processo de industrialização em território catarinense, pelo próprio importador;

III – mercadorias destinadas à comercialização por empresa importadora estabelecida neste Estado;

IV – bens destinados à integração ao ativo permanente do importador, adquiridos diretamente do exterior, sem similar produzido no Estado, considerando-se encerrada a fase do diferimento na data da sua baixa do ativo permanente, por qualquer razão.

Em relação às mercadorias destinadas à comercialização por empresa importadora, as chamadas de *tradings*, pode-se apropriar o crédito por meio de conta gráfica, quando da saída subsequente. Na entrada da mercadoria importada, de modo a resultar em uma tributação equivalente a 3% (três por cento) do valor da operação, ou da dilação do prazo de pagamento do imposto a recolher, em até 24 (vinte e quatro) meses, sem juros, a contar do período de referência subsequente ao da ocorrência do fato gerador.

Desta forma, nas importações por conta e ordem de terceiros, as *trading* contam com o diferimento do ICMS na entrada do bem importado e redução da base de cálculo na saída subsequente, porém na nota fiscal de transferência para o adquirente, a *trading* destaca 12% de ICMS, conforme o art. 15, § 4º do Decreto n.º 105/2007, sendo possível o adquirente se creditar desse destaque.

O diferimento não exclui definitivamente a exigibilidade do imposto, mas apenas o posterga para outra fase de comercialização. Em algum momento o imposto volta a ser devido. Normalmente ele é devido juntamente com o imposto próprio do sujeito passivo indireto quando este realiza operação tributada com a mesma mercadoria. No caso de não haver operação tributada, em razão de isenção, não incidência ou outra causa, o imposto diferido deve ser recolhido separadamente por meio de DARE-SC.

3.1.4 Alterações no Programa Pró-Emprego

Durante a elaboração desse trabalho, o governo do Estado de Santa Catarina suspendeu a concessão do programa Pró-Emprego por um período de 120 dias, que venceu no dia 30 de abril de 2011.

A medida pretende dar mais segurança jurídica aos operadores do programa, em razão de três ADINs (ações diretas de inconstitucionalidade) que tramitam no Supremo Tribunal Federal, com a justificativa de que benefícios fiscais devem ter aprovação do Confaz, o Conselho dos secretários estaduais da fazenda.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI ou ADIN) é um instrumento utilizado no chamado controle direto da constitucionalidade das leis e atos normativos, exercido perante o Supremo Tribunal Federal.

No último dia 05 de junho de 2011, dois projetos foram aprovados pela Comissão de Constituição e Justiça e, agora, serão avaliados pela Comissão de Finanças e Tributação antes de seguirem para a votação em plenário. Por tramitarem em regime de urgência, deverão ser votados em menos de um mês.

Pelos textos dos dois projetos, as importações saem da lista de operações que, segundo a lei do Pró-Emprego vigente, podem pagar um valor menor de ICMS.

Um regulamento interno da Fazenda, de acordo com diretor-geral da secretaria, estabelecerá uma pontuação para diferentes tipos de empreendimentos que poderão pedir descontos no pagamento do ICMS. As tradings estariam contempladas nesta lista, objetivando proteger os interesses de SC frente aos demais Estados que disputam a guerra fiscal.

Por isso, não é possível saber quantas empresas continuarão recebendo benefícios caso a proposta seja aprovada. Mas o texto prevê que a Fazenda poderá rever os benefícios já concedidos e que as empresas poderão se adequar a outros programas sem a obrigação de cumprir as exigências do novo enquadramento.

3.1.5 Importação por Conta e ordem com o Pró-Emprego

Para um melhor entendimento, é simulada uma importação por uma empresa tributada pelo lucro presumido, o qual é realizado uma análise comparativa

entre uma importação por conta e ordem de terceiros realizada por meio do regime especial de ICMS, o programa Pró-Emprego, em relação a uma importação direta, sem qualquer benefício fiscal de ICMS, que pode ser visualizado na tabela 1:

Tabela 1: Simulação de importação – Comparação entre importação direta e importação por conta e ordem de terceiros Pró-Emprego.

PROGRAMA PRÓ-EMPREGO		Simulação - Importação por Conta e Ordem de Terceiros / PRÓ-EMPREGO				MARÍTIMO	
Data da Estimativa:	terça-feira, julho 12, 2011	Moeda	USD	Taxas	1,6000	1,6300	
Modalidade	Marítimo	NCM Principal	8462 29 00	Quantidade		1,00	
Local de Embarque	Shanghai - China	N. de Adições	3	Valor Unitário		500.000,00	
Local de Desembarque	Navegantes, SC, BR	Tipo de CNTR.	20'	Total FOB		500.000,00	
Produto	Máquinas	Quantid. CNTRs.	1	Peso Total (Kg)		25.500,00	
I.I	14,0%	Sem Regime Especial		Com Regime Especial			
PIS/PASEP - Importação	1,65%	PIS/PASEP		PIS/PASEP			
Cofins - Importação	7,60%	Cofins		Cofins			
IPI - Importação		ICMS	17,00%	ICMS		12,00%	
ICMS	17,00%	IPI		IPI			
1 Valor da Mercadoria		USD SC	R\$ SC	USD via SC		R\$ via SC	
Valor da Mercadoria		500.000,00	800.000,00	500.000,00		800.000,00	
Frete		2.200,00	3.520,00	2.200,00		3.520,00	
Seguro Internacional		129,20	206,72	129,20		206,72	
THC		375,00	600,00	375,00		600,00	
Valor Aduaneiro		502.704,20	804.326,72	502.704,20		804.326,72	
2 Imp./Taxas Nacionalização							
Imposto de Importação		70.378,59	112.605,74	70.378,59		112.605,74	
IPI							
PIS/PASEP - Importação		11.274,23	18.038,77	11.274,23		18.038,77	
Cofins - Importação		51.929,78	83.087,65	51.929,78		83.087,65	
Taxa Utiliz. SISCOMEX		36,25	58,00	36,25		58,00	
ICMS de Internação		130.331,23	208.529,96	Diferido		Diferido	
Total de Impostos e Taxas de Entrada		263.950,08	422.320,12	133.618,85		213.790,16	
3 Despesas Operacionais							
AFRMM		657,00	1.051,20	657,00		1.051,20	
Transferencia Multilog		437,50	700,00	437,50		700,00	
Devolução container		375,00	600,00	375,00		600,00	
Ataero							
Armazenagem Porto		137,50	220,00	137,50		220,00	
Levante de Container		62,50	100,00	62,50		100,00	
Desova Multilog		281,25	450,00	281,25		450,00	
Administration Fee (DC)		187,50	300,00	187,50		300,00	
Storage at Destination (DC)		187,50	300,00	187,50		300,00	
Despachante Aduaneiro		318,75	510,00	318,75		510,00	
Emissão de LI							
Siscarga		31,25	50,00	31,25		50,00	
Courier		53,13	85,00	53,13		85,00	
Fumigação		375,00	600,00	375,00		600,00	
BL Fee		156,25	250,00	156,25		250,00	
Desconsolidação		250,00	400,00	250,00		400,00	
Outras (Dif. Cotação do USD sobre o Frete Internacional)		41,25	66,00	41,25		66,00	
Total Desp. Operacionais		3.551,38	5.682,20	3.551,38		5.682,20	
4 Despesas Administrativas / Financeiras							
Taxa de Expediente	1,00%			7.354,88		11.767,81	
CPMF							
Total Despesas Administrativas / Financeiras				7.354,88		11.767,81	
5 Composição da NF de Saída							
Custo		639.874,43	1.023.799,08	647.229,30		1.035.566,89	
Pis/Pasep							
Cofins							
ICMS (Operação Própria)		130.331,23	208.529,96	88.258,54		141.213,67	
IPI							
ICMS Substituição Tributária							
Valor Total da Nota Fiscal de Saída		770.205,65	1.232.329,04	735.487,84		1.176.780,55	
Desconto Comercial (sobre ICMS de Saída)	75,00%			-66.193,91		-105.910,25	
Fundo Pró-Emprego				1.654,85		2.647,76	
Fundo Educação Superior				1.323,88		2.118,20	
Custo Total da Importação		770.205,65	1.232.329,04	672.272,66		1.075.636,26	
Valor Unitário Médio dos Itens Importados		770.205,65	1.232.329,04	672.272,66		1.075.636,26	

Fonte: Elaborado pelo autor.

O adquirente, no nosso exemplo, é tributado pelo lucro presumido e está importando essa máquina com o intuito de revender.

Os honorários pelos serviços de assessoria das *tradings* para a realização das importações por conta e ordem de terceiro pela utilização dos regimes especiais, normalmente é uma porcentagem no valor total da nota fiscal de saída.

No nosso exemplo o adquirente da importação obteve 9% de exoneração de ICMS por meio do programa Pró-Emprego e a *trade* cobrou R\$11.767,81, ou seja, 11,11% do total da redução de ICMS.

Na nacionalização dessa importação, a *trade* contou com o diferimento do ICMS, disposto no art. 8º do Decreto n.º 105/2007, recolhendo esse tributo apenas na emissão da nota fiscal de saída, destacando o ICMS com a alíquota de 12% para que o adquirente tenha direito a esse crédito.

O desconto comercial no valor de R\$105.910,25, refere-se aos 9% do ICMS que foi exonerado, permitido pelo art. 8º, § 6º, inciso I, do Decreto nº 105/2007.

As contribuições para os fundos Pró-Emprego e da Educação Superior, com as alíquotas de 2,50% e 2,00%, respectivamente, utilizaram como base de cálculo essa exoneração.

Segue abaixo o demonstrativo da economia gerada nessa operação:

Tabela 2: Resumo - Comparação entre importação direta e importação por conta e ordem de terceiros Pró-Emprego.

Fatos	Importação Direta	Importação por conta e ordem
Desembolso na Operação	R\$ 1.232.329,04	R\$ 1.075.636,26
Crédito de ICMS	R\$ 208.529,96	R\$ 141.213,67
Custo líquido	R\$ 1.023.799,08	R\$ 934.422,59
Fatos	Economia - Importação Direta x Conta e Ordem	Diferença em porcentagem
Economia de desembolso:	(R\$ 156.692,78)	-12,72%
Economia no custo líquido:	(R\$ 89.376,49)	-8,73%

Fonte: Elaboração própria.

Conforme elucidado nas demonstrações acima, o adquirente da importação obteve uma economia no desembolso R\$156.692,78, ou seja, equivalente a 12,72% em relação ao desembolso de uma importação direta, sem o programa Pró-Emprego.

3.2 DIAT - Diretor de Administração Tributária

O DIAT é regime especial do Estado de Santa Catarina criado através do Decreto n. 2870 em 27/08/2001 e regulamentado no art. 3 do RICMS/SC-01 - anexo 03 que se fundamenta na concessão de benefício fiscal por meio de um tratamento diferenciado da alíquota do ICMS.

Assim como, o programa Pró-Emprego, o DIAT pode ser utilizado apenas por empresas localizadas em Santa Catarina, que nacionalizem as suas importações nos portos catarinenses.

Além disso, ambos os regimes especiais objetivam a modernização dos portos catarinenses, o aumento da economia e, principalmente, o aumento na arrecadação do ICMS, atraindo empresas de outros Estados a abrirem filiais em Santa Catarina, objetivando a utilização destes benefícios fiscais de ICMS.

Este regime especial de ICMS não é permitido para empresas tributadas pelo Simples Nacional, conforme dispões o art. 10, §3 do RICMS/SC-01, *in verbis*:

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

Todavia, nada impede que essas empresas utilizem esse benefício por meio de importações por conta e ordem de terceiros.

As regras para a obtenção do regime especial DIAT estão elucidadas no art. 10, §4 do RICMS/SC-01, conforme abaixo:

I - à apresentação pelo interessado de requerimento instruído com:

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

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

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

- b) apresentar garantia real ou fidejussória;
 - c) REVOGADA.
 - d) utilizar os serviços das Comissárias de Despacho Aduaneiro estabelecidas no Estado;
 - e) REVOGADA.
- § 5º - REVOGADO.

Nos moldes do programa Pró-Emprego, a *trade* emitirá uma nota fiscal de entrada com o ICMS diferido e emitirá uma de saída para o adquirente destacando 12% de ICMS, o qual o adquirente terá direito crédito, de acordo com a sua forma de tributação.

Quanto às obrigações das empresas *tradings* para a utilização desse benefício, é obrigatório a emissão de um relatório mensal, até o dia 10 (dez) do mês subsequente ao da realização das operações, que será mantido à disposição do fisco, contendo, no mínimo:

- O mês e o ano de referência;
- O valor das importações realizadas no período, indicando, separadamente, as alcançadas pelo diferimento e o número das respectivas declarações de importação;
- O valor das saídas e o imposto debitado, indicando, separadamente, os relativos a mercadorias importadas com o tratamento previsto neste artigo, bem como os números das respectivas notas fiscais.

Quanto às garantias prevista no § 4º, II, “b” para a utilização do DIAT, ficará dispensado, nas situações descritas no art. 10, §24 do RICMS/SC-01 em seu Anexo 3, in verbis:

- I - será dispensada desde que, a cada desembaraço, seja recolhido, a título de antecipação do imposto devido pela saída subsequente do estabelecimento importador, importância equivalente a 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento) da base de cálculo definida no art. 9º, IV, do Regulamento, considerando-se, para efeitos da alínea “f” do mencionado dispositivo, como incidente a alíquota de 12% (doze por cento); e
- II – a critério do Secretário de Estado da Fazenda poderá ser dispensada desde que o requerente:
 - a) seja ou tenha sido, nos últimos 24 (vinte e quatro) meses, detentor de regime especial relacionado à importação pelo período mínimo de 12 (doze) meses; e
 - b) não possua débito do imposto.
 - c) nos últimos 12 (doze) meses:
 1. não tenha atrasado o recolhimento do imposto;
 2. não tenha cometido infração relativa à obrigação principal;

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

O benefício não será concedido na hipótese De o contribuinte possuir débito para com a Fazenda Estadual ou se esse regime especial acarretar efeitos negativos para a economia catarinense.

Referente às alíquotas do DIAT, para as empresas que possuem esse benefício fiscal, na nacionalização de suas mercadorias, é pago 4,5% de ICMS. Porém nas importações realizadas por conta e ordem de terceiro, o percentual previsto no art.10, § 25 do RICMS/SC-01, I, é reduzido para até:

- I - 3% (três por cento), em se tratando de cevada, malte, lúpulo e cobre;
- II - 4% (quatro por cento), em se tratando de outras mercadorias.

Nas importações por conta e ordem de terceiros, as *tradings* ainda deverão emitir documentos fiscais de série distinta para as saídas das mercadorias importadas com o benefício ou identificá-las com código específico.

Por fim, fica automaticamente cancelado o DIAT com base no inciso III do caput, caso o beneficiário não realize desembaraço de mercadoria nos 6 (seis) meses subsequentes à sua concessão do benefício ou realize a alteração de seu quadro societário antes de decorridos 12 (doze) meses de sua concessão.

3.2.1 Importação por Conta e ordem com o DIAT

As importações por conta e ordem de terceiros realizada por meio do regime especial de ICMS DIAT, são calculados nos moldes do programa Pró-Emprego, porém a alíquota aplicada de ICMS é 4% e não possui as contribuições aos fundos Pró-Emprego e da Educação Superior.

Para um melhor entendimento, é simulada uma importação por uma empresa tributada pelo lucro presumido, o qual é realizado uma análise comparativa entre uma importação por conta e ordem de terceiros realizada por meio do regime especial de ICMS DIAT, em relação a uma importação direta, sem qualquer benefício fiscal de ICMS, que pode ser visualizado na tabela 3:

Tabela 3: Simulação de importação – Comparação entre importação direta e importação por conta e ordem de terceiros DIAT:

		MARÍTIMO			
		Simulação - Importação por Conta e Ordem de Terceiros - DIAT			
Data da Estimativa:	sábado, junho 11, 2011	Moeda	USD	Taxas	1,6000 1,6300
Modalidade	Marítimo	NCM Principal	8467 11 10	Quantidade	12.000,00
Local de Embarque	Shanghai - China	N. de Adições	3	Valor Unitário	70,000
Local de Desembarque	Navegantes, SC, BR	Tipo de CNTR.	20'	Total FOB	840.000,00
Produto	Furadeiras	Quantid. CNTRs.	1	Peso Total (Kg)	12.000,00
I.I	14,0%	Sem Regime Especial		Com Regime Especial	
PIS/PASEP - Importação	1,65%	PIS/PASEP		PIS/PASEP	
Cofins - Importação	7,60%	Cofins		Cofins	
IPI - Importação	5,00%	ICMS	17,00%	ICMS	12,00%
ICMS	17,00%	IPI	5,00%	IPI	5,00%
1 Valor da Mercadoria		USD SC	R\$ SC	USD via SC	R\$ via SC
Valor da Mercadoria		840.000,00	1.344.000,00	840.000,00	1.344.000,00
Frete		2.200,00	3.520,00	2.200,00	3.520,00
Seguro Internacional		129,20	206,72	129,20	206,72
THC		375,00	600,00	375,00	600,00
Valor Aduaneiro		842.704,20	1.348.326,72	842.704,20	1.348.326,72
2 Imp./Taxas Nacionalização					
Imposto de Importação		117.978,59	188.765,74	117.978,59	188.765,74
IPI		48.034,14	76.854,62	48.034,14	76.854,62
PIS/PASEP - Importação		19.078,34	30.525,35	19.078,34	30.525,35
Cofins - Importação		87.876,01	140.601,61	87.876,01	140.601,61
Taxa Utiliz. SISCOSEX		36,25	58,00	36,25	58,00
ICMS de Interação		228.518,41	365.629,45	Diferido	Diferido
Total de Impostos e Taxas de Entrada		501.521,73	802.434,77	273.003,33	436.805,32
3 Despesas Operacionais					
AFRMM		657,00	1.051,20	657,00	1.051,20
Transferencia Multilog		437,50	700,00	437,50	700,00
Devolução container		375,00	600,00	375,00	600,00
Ataero					
Armazenagem Porto		137,50	220,00	137,50	220,00
Levante de Container		62,50	100,00	62,50	100,00
Desova Multilog		281,25	450,00	281,25	450,00
Administration Fee (DC)		187,50	300,00	187,50	300,00
Storage at Destination (DC)		187,50	300,00	187,50	300,00
Despachante Aduaneiro		318,75	510,00	318,75	510,00
Emissão de LI					
Siscarga		31,25	50,00	31,25	50,00
Courier		53,13	85,00	53,13	85,00
Fumigação		375,00	600,00	375,00	600,00
BL Fee		156,25	250,00	156,25	250,00
Desconsolidação		250,00	400,00	250,00	400,00
Outras (Dif. Cotação do USD sobre o Frete Internacional)		41,25	66,00	41,25	66,00
Total Desp. Operacionais		3.551,38	5.682,20	3.551,38	5.682,20
4 Despesas Administrativas / Financeiras					
Taxa de Expediente	1,00%			12.312,93	19.700,69
CPMF					
Total Despesas Administrativas / Financeiras				12.312,93	19.700,69
5 Composição da NF de Saída					
Custo		1.071.224,76	1.713.959,62	1.083.537,69	1.733.660,31
Pis/Pasep					
Cofins					
ICMS (Operação Própria)		228.518,41	365.629,45	147.755,14	236.408,22
IPI		48.034,14	76.854,62	61.564,64	98.503,43
ICMS Substituição Tributária				164.604,40	263.367,04
Valor Total da Nota Fiscal de Saída		1.347.777,31	2.156.443,69	1.457.461,87	2.331.938,99
Desconto Comercial (sobre ICMS de Saída)	66,66%			(98.493,58)	(157.589,72)
Custo Total da Importação		1.347.777,31	2.156.443,69	1.358.968,29	2.174.349,27
Valor Unitário Médio dos Itens Importados		112,31	179,70	113,25	181,20

Fonte: Elaboração própria.

A simulação demonstrada na tabela 2 refere-se a uma importação de furadeiras, as quais possuem a classificação fiscal 8467.11.10. Esse NCM possui 5% de IPI e ICMS-ST com uma MVA de 42,12%.

Conforme elencado na Instrução Normativa SRF nº 225, o IPI deve ser recalculado na nota fiscal de saída da *trade* para o adquirente, essa transferência segue o princípio da não cumulatividade, sendo que o IPI recolhido no desembaraço aduaneiro é descontado do IPI devido na saída.

O cálculo da substituição tributária é realizado tendo como base de cálculo o valor total da nota fiscal de saída da *trade* para o adquirente.

Na nacionalização dessa importação, a *trade* contou com o diferimento do ICMS, disposto no art. 10º, inciso III do RICMS/SC-01, recolhendo esse tributo apenas na emissão da nota fiscal de saída, destacando o ICMS com a alíquota de 12% para que o adquirente tenha direito a esse crédito.

O desconto comercial no valor de R\$157.589,72 refere-se aos 8% do ICMS que foi exonerado, permitido pelo art. 10º, § 25 inciso II, do RICMS/SC-01.

Na operação demonstrada na tabela 2, haverá um desembolso maior na realização se a empresa resolver realizar essa importação por conta e ordem de terceiros. Esse desembolso maior ocorreu devido a diferença de IPI o qual foi calculado na nota fiscal e pelo ICMS-ST.

Segue abaixo o demonstrativo de desembolso nessa operação:

Tabela 4: Resumo - Comparação entre importação direta e importação por conta e ordem de terceiros DIAT.

Fatos	Importação Direta	Importação por conta e ordem
Desembolso na Operação	R\$ 2.156.443,69	R\$ 2.174.349,27
Crédito de ICMS	R\$ 365.629,45	R\$ 0,00
Crédito de IPI	R\$ 76.854,62	R\$ 98.503,43
Custo líquido	R\$ 1.713.959,62	R\$ 2.075.845,84
Fatos	Importação Direta x Conta e Ordem	Diferença em porcentagem
Economia de desembolso:	R\$ 17.905,58	0,83%
Economia no custo líquido:	R\$ 361.886,22	21,11%

Fonte: Elaboração própria.

Realizando essa importação por conta e ordem, o adquirente teve um desembolso e custo líquido maiores respectivamente em 0,83% e 21,11%, em relação a uma importação direta.

Todavia a análise deve ater-se no ICMS-ST incidente na operação. Nas operações subsequentes o adquirente não pagará ICMS, tendo em vista que tal tributo já foi recolhido pela *trade*.

Caso a empresa decidisse importar diretamente objetivando vender a importação da tabela 2 para uma empresa que fosse revender as mercadorias compradas, o adquirente da importação pagaria o ICMS-ST, tendo como base de cálculo para o MVA o valor total da nota fiscal de saída, ou seja, seu valor de venda elevando os impostos incidentes na operação. Ao contrário da importação por conta e ordem que tem como base de cálculo para a MVA o valor total de custo da operação.

Caso essa importação fosse para uso ou consumo, a importação direta seria a mais vantajosa, pois o adquirente não teria crédito de impostos.

Para efeito de análise, consideramos que a empresa que está interessada em realizar a importação da tabela 2, objetiva vender seus produtos para consumidores finais, utilizando um preço de venda de R\$233,33 + 5% de IPI. Diante dessa situação, qual a modalidade de importação mais indicada?

Para responder essa pergunta, realizamos uma simulação com os impostos incididos sobre essa operação:

Tabela 5: Resumo – Custos na comercialização – Importação direta versus Importação por conta e ordem de terceiros.

	Contas	Venda de Mercadorias Adquiridas por Meio de:	
		Importação Direta	Importação por Conta e Ordem de Terceiros
Composição da Nota Fiscal de Venda	Total das Mercadorias	R\$ 2.800.000,00	R\$ 2.800.000,00
	IPI 5%	R\$ 140.000,00	R\$ 140.000,00
	Total da Nota Fiscal	R\$ 2.940.000,00	R\$ 2.940.000,00
Impostos Incidentes nas Vendas	(-) ICMS s/ Venda 17,00%	(R\$ 476.000,00)	R\$ -
	(-) IPI s/ Venda 5,00%	(R\$ 140.000,00)	(R\$ 140.000,00)
	(-) PIS s/ Venda 0,65%	(R\$ 18.200,00)	(R\$ 18.200,00)
	(-) COFINS s/ Venda 3,00%	(R\$ 84.000,00)	(R\$ 84.000,00)
	Custo das Mercadorias Vendidas	(R\$ 1.713.959,62)	(R\$ 2.075.845,84)
	Lucro Bruto:	R\$ 2.221.800,00	R\$ 2.697.800,00

Fonte: Elaboração própria.

Conforme elucidado, embora por meio de uma importação por conta e ordem de terceiros o custo das mercadorias ficaram 22,62% mais elevados em relação a uma importação direta, nesta situação, é mais vantajoso a realização desta importação por conta e ordem.

Deste modo o adquirente tem um lucro bruto maior em 21,42%, tendo em vista o regime especial de ICMS na nacionalização e a utilização dos custos como base de cálculo da MVA para o recolhimento do ICMS-ST.

Em suma, ficou evidenciado que as empresas devem observar vários fatores antes de decidir qual modalidade de importação será a mais vantajosa, dentro os quais podemos citar a verificação se as mercadorias serão vendidas para revenda e se a porcentagem de MVA estipulado pelo RICMS/SC é menor que sua margem de venda real.

4 ESTUDO DE CASO

Este capítulo relata o estudo de caso desenvolvido em uma empresa a qual não autorizou à divulgação de seu nome, cujo ramo de atividade é a importação de máquinas e correias para revenda. Inicia-se com um breve histórico da empresa e análise dos dados coletados por meio de questionário pré-elaborado (ANEXO A). Atualmente, a empresa já efetua suas importações por conta e ordem de terceiros, utilizando os regimes especiais de ICMS disponíveis em SC. O estudo de caso encerra-se com o comparativo entre as duas modalidades de importação, sendo a importação por conta e ordem de terceiros e a importação direta.

4.1 Apresentação da Empresa

A empresa em estudo de caso é um comércio e iniciou suas atividades em 1985, no município de Criciúma – SC. Atualmente a empresa possui cerca de 22 funcionários, distribuídos entre a matriz e a filial localizada em Tijucas - SC. Sua estrutura organizacional é dividida da seguinte forma:



Ilustração 1: Organograma da empresa objeto de estudo.
Fonte: Empresa estudada – adaptado pelo autor do trabalho.

A atividade principal da empresa é a importação de máquinas e correias para a revenda no mercado nacional, atendendo as principais cerâmicas de Santa Catarina.

A empresa objeto de estudo fatura mensalmente cerca de R\$400.000,00, sendo que 85% desse faturamento provém da comercialização de correias. A mesma é optante pelo lucro presumido e ainda possui parcelamento de débitos fiscais os quais dificultam a obtenção de regimes especiais.

Seu setor de compras não é especializado em importação e por também não ter nenhum regime especial de ICMS, a mesma optou em terceirizar suas importações para empresas especializadas, as chamadas *tradings companies*.

4.2 Principais Produtos

A empresa objeto de estudo comercializa uma infinidade de produtos, tanto nacionais como importados. Aproximadamente 85% de seus faturamento é composto por correias de borracha utilizada para transporte de massa em cerâmica, o qual possui a classificação fiscal 4010.12.00.

Esse NCM possui 10% de IPI e 14% de imposto de importação. Essa classificação fiscal não incide ICMS substituição tributária, conforme o RICMS/SC.

4.3 Análise de Importação Direta *versus* Importação por Conta e Ordem de Terceiros com o DIAT

Para comprovar se as operações por conta e ordem que a empresa objeto de estudo realiza são realmente vantajosas, será realizado uma análise comparativa entre a importação direta e a importação por conta e ordem de terceiros com o DIAT das importações realizadas no último trimestre.

Tabela 6: Simulação de importação – Comparação entre importação direta e importação por conta e ordem de terceiros DIAT:

						MARÍTIMO	
		Simulação - Importação por Conta e Ordem de Terceiros - DIAT					
Data da Estimativa:	domingo, junho 12, 2011	Moeda	USD	Taxas	1,6000	1,6300	
Modalidade	Marítimo	NCM Principal	8467 11 10	Quantidade	8.000,00		
Local de Embarque	Shanghai - China	N. de Adições	1	Valor Unitário	40,000		
Local de Desembarque	Navegantes, SC, BR	Tipo de CNTR.	20'	Total FOB	320.000,00		
Produto	Correia Transportadora	Quantid. CNTRs.	1	Peso Total (Kg)	8.000,00		
I.I	14,0%	Sem Regime Especial		Com Regime Especial			
PIS/PASEP - Importação	1,65%	PIS/PASEP		PIS/PASEP			
Cofins - Importação	7,60%	Cofins		Cofins			
IPI - Importação	10,00%	ICMS	17,00%	ICMS	12,00%		
ICMS	17,00%	IPI	5,00%	IPI	10,00%		
1 Valor da Mercadoria		USD SC	R\$ SC	USD via SC	R\$ via SC		
Valor da Mercadoria		320.000,00	512.000,00	320.000,00	512.000,00		
Frete		6.600,00	10.560,00	6.600,00	10.560,00		
Seguro Internacional		129,20	206,72	129,20	206,72		
THC		625,00	1.000,00	625,00	1.000,00		
Valor Aduaneiro		327.354,20	523.766,72	327.354,20	523.766,72		
2 Imp./Taxas Nacionalização							
Imposto de Importação		45.829,59	73.327,34	45.829,59	73.327,34		
IPI		37.318,38	59.709,41	37.318,38	59.709,41		
PIS/PASEP - Importação		7.480,60	11.968,96	7.480,60	11.968,96		
Cofins - Importação		34.456,09	55.129,75	34.456,09	55.129,75		
Taxa Utiliz. SISCOMEX		25,00	40,00	25,00	40,00		
ICMS de Internação		92.673,32	148.277,31	Diferido	Diferido		
Total de Impostos e Taxas de Entrada		217.782,98	348.452,77	125.109,66	200.175,46		
3 Despesas Operacionais							
AFRMM		1.819,50	2.911,20	1.819,50	2.911,20		
Transferencia Multilog		437,50	700,00	437,50	700,00		
Devolução container		375,00	600,00	375,00	600,00		
Ataero							
Armazenagem Porto		137,50	220,00	137,50	220,00		
Levante de Container		62,50	100,00	62,50	100,00		
Desova Multilog		281,25	450,00	281,25	450,00		
Administration Fee (DC)		187,50	300,00	187,50	300,00		
Storage at Destination (DC)		187,50	300,00	187,50	300,00		
Despachante Aduaneiro		318,75	510,00	318,75	510,00		
Emissão de LI							
Siscarga		31,25	50,00	31,25	50,00		
Courier		53,13	85,00	53,13	85,00		
Fumigação		375,00	600,00	375,00	600,00		
BL Fee		156,25	250,00	156,25	250,00		
Desconsolidação		250,00	400,00	250,00	400,00		
Outras (Dif. Cotação do USD sobre o Frete Internacional)		123,75	198,00	123,75	198,00		
Total Desp. Operacionais		4.796,38	7.674,20	4.796,38	7.674,20		
4 Despesas Administrativas / Financeiras							
Taxa de Expediente	1,00%			4.826,92	7.723,07		
CPMF							
Total Despesas Administrativas / Financeiras				4.826,92	7.723,07		
5 Composição da NF de Saída							
Custo		419.941,86	671.906,97	424.768,77	679.630,04		
Pis/Pasep							
Cofins							
ICMS (Operação Própria)		92.673,32	148.277,31	57.923,01	92.676,82		
IPI		37.318,38	59.709,41	48.269,18	77.230,69		
ICMS Substituição Tributária							
Valor Total da Nota Fiscal de Saída		549.933,56	879.893,69	530.960,97	849.537,55		
Desconto Comercial (sobre ICMS de Saída)	66,66%			(38.611,48)	(61.778,37)		
Custo Total da Importação		549.933,56	879.893,69	492.349,49	787.759,18		
Valor Unitário Médio dos Itens Importados		68,74	109,99	61,54	98,47		

Fonte: Empresa estudada – adaptado pelo autor do trabalho.

Tabela 7: Resumo - Comparação entre importação direta e importação por conta e ordem de terceiros DIAT – Empresa Objeto de estudo

Fatos	Importação Direta	Importação por conta e ordem
Desembolso na Operação	R\$ 879.893,69	R\$ 787.759,18
Crédito de ICMS	(R\$ 148.277,31)	(R\$ 92.676,82)
Crédito de IPI	(R\$ 59.709,41)	(R\$ 77.230,69)
Custo líquido	R\$ 671.906,97	R\$ 617.851,67
Fatos	Economia - Importação Direta x Conta e Ordem	Diferença em porcentagem
Economia de desembolso:	(R\$ 92.134,51)	(10,47%)
Economia no custo líquido:	(R\$ 54.055,30)	(8,05%)

Fonte: Empresa estudada – adaptado pelo autor do trabalho.

Como podemos observar nas tabelas acima, a melhor modalidade de importação para a empresa objeto de estudo é a por conta e ordem de terceiros. Pois além de a mesma contar com assessoria para a nacionalização de suas importações, também se consegue reduzir seu desembolso em 10,47% e o custo de seus produtos em 8,05%.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No atual cenário econômico que vivemos, encontramos uma alta competitividade entre as empresas. Em contrapartida a isso, a carga tributária encontra-se elevada, e os tributos evidenciam uma boa parte dos custos empresariais.

Essa alta carga tributária é amplamente visualizada pelas quantidades de tributos incidentes nas importações. Por esta situação, as empresas que atuam no comércio exterior necessitam de um planejamento tributário visando reduzir seus custos por meio de benefícios existentes em lei.

O estudo desenvolvido na presente monografia possibilitou as análises dos regimes especiais de ICMS, o programa Pró-Emprego e DIAT, disponibilizados pelo Estado de Santa Catarina nas importações para as empresas que os possuam ou por meio de importações consignadas a empresas *trades*.

Fica evidenciado nos resultados apresentados que os regimes especiais de ICMS oferecidos pelo DIAT ou pelo programa Pró-Emprego é um diferencial importante na lucratividade da empresa, pois os resultados indicam que, a redução advinda da carga tributária, é relevante com 72% de economia com o imposto ICMS,

Para atingir os objetivos desse estudo em comprovar a efetiva vantagem que as importações por conta e ordem de terceiros podem trazer a empresas catarinenses, realizou-se simulações da aplicabilidade desse procedimento para diferentes situações. Isto possibilitou demonstrar as condições em que às importações por conta e ordem de terceiros seriam vantajosas e em quais situações não seriam.

Para que as empresas consigam os regimes especiais de ICMS DIAT e o programa Pró-Emprego, elas devem atender a diversas exigências em lei, além de aguardar um longo período para obtê-los.

Neste estudo ficou evidenciado que as importações por conta e ordem de terceiros é uma alternativa para as empresas que desejam ingressar no comércio exterior, pois, além de utilizar os benefícios fiscais de ICMS sem precisar possuí-los, também contaram com assessoria na nacionalização de suas importações por profissionais capacitados.

O programa Pró-Emprego encontra-se em análise e em processo de reformulação, porém o mesmo não será extinto. Ao que tudo indica, o processo de obtenção do Pró-Emprego se tornará mais rígido e seletivo.

Conclui-se, assim, o quão importante e positivo são os programas Pró-Emprego e DIAT no Estado de Santa Catarina, tanto para as empresas que estão deixando de arcar com uma determinada quantia de ICMS e podendo investir em sua própria estrutura, quanto para o Estado, que apesar de abrir mão de uma arrecadação maior em favor do benefício disponibilizado, vem atraindo empresas de outros Estados a abrirem filiais em Santa Catarina, objetivando utilização destes regimes especiais, e conseqüentemente aumentando a arrecadação de tributos para o Estado.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª. ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2006.

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da tributação na importação e na exportação**. 2ed. São Paulo: Lex Editora, 2005.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 4ª ed. São Paulo-SP: RT, 1990.

ÁVILA, Alexandre Rossatto da Silva. **Curso de direito tributário**. 3. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 143.

BARRAL, Welber; OTÁVIO PIMENTEL, Luis (Org). **Comércio Internacional e Desenvolvimento**. 1ª Edição. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.

BRASIL. **Constituição da república federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasil, 1988.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23ª. ed., São Paulo: Editora. Melhoramentos, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11ª ed. São Paulo: Junho de 2006.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco tributário**. São Paulo: RT, 2002.

CAVALCANTI, Carlos Eduardo G.; PRADO, Sérgio. **Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil**. Brasília: IPEA, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

COELHO, Guiomar. **Tributos sobre o comércio exterior Atualizada e Ampliada**. São Paulo: Aduaneiras, 2006.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

DINIZ, C. C. 2000. **A nova geografia econômica do Brasil**. In : VELLOSO, J. P. R. (org.). Brasil 500 anos : futuro, presente, passado. Rio de Janeiro : José Olympio.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 7a. Edição, São Paulo: Atlas, 2001.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GASPAR FILHO, W. **Curso programado de direito tributário**. Rio de Janeiro: Ed. Rio, 1982.

GORGES, Almir José. **Dicionário do ICMS – SC: o ICMS de A a Z**. 9. ed. Blumenau: Instituto Aprimorar, 2008.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na Constituição de 1988: tributação progressiva**. 3. ed. Curitiba, PR: Juruá, 2008

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

Legislação Tributária. **Código Tributária Nacional**. 32. ed. Editora Saraiva, 2003

LUDOVICO, Nelson. **Comércio Exterior: Preparando sua Empresa para o Mercado Global**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning. 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo:Malheiros, 2004.

MONTORO, André Franco. **Introdução à ciência do Direito**. 25ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

OLIVEIRA, Gustavo P. **Contabilidade Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos Estaduais: ICMS, ITCD, IPVA.** São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Programa Pró-Emprego.** Disponível em:
http://www.sef.sc.gov.br/index.php?option=com_content&task=view&id=144&Itemid=188 . Acesso em: 01 jun. 2011.

SABBAG, Eduardo de Moraes; CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos da legislação.** Organizadora Giselly Campelo Rodrigues. - Ed. especial Cesumar. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina. Disponível em:
[http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html]. Acesso em 20 de maio 2007.

SILVA, José Afonso da **Curso de direito constitucional positivo.** 31. ed. São Paulo: Malheiros: 2007

RÁO, Vicente. **O Direito e a Vida dos Direitos.** 5 ed. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 1999.

RATTI, Bruno. **Comércio Internacional e Câmbio.** 10. ed. São Paulo: Aduaneiras. 2007.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional.** 15a ed., São Paulo, Malheiros, 1999.

WERNECK, Paulo. **Impostos de Importação e Exportação.** Freitas Bastos Editora. 2007.

**ANEXO A – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA - INFORMAÇÃO TRIMESTRAL -
VERIFICAÇÃO DA MODALIDADE DE IMPORTAÇÃO A SER REALIZADA**

**QUESTIONÁRIO DE PESQUISA - INFORMAÇÃO TRIMESTRAL -
VERIFICAÇÃO DA MODALIDADE DE IMPORTAÇÃO A SER REALIZADA
(Importação direta *versus* Importação por Conta e Ordem de Terceiros)**

- Principal mercadoria importada:
- Valor da mercadoria FOB:
- Valor do frete:
- Tipo de mercadoria NCM/SH:
- País de origem:
- Porto ou aeroporto de origem:
- Destino:
- Incoterms:
- Tamanho do container:
- Peso bruto e cubagem:
- Descrição da mercadoria:
- Estado de localização dos clientes que utilizam esse produto:
- Clientes irão revender ou utilizar: