

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

HUDSON MARCOS DA SILVA VIEIRA

**A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA IMPORTAÇÃO DE
MERCADORIAS.**

FLORIANÓPOLIS – SC

2009

HUDSON MARCOS DA SILVA VIEIRA

**A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA IMPORTAÇÃO DE
MERCADORIAS.**

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

Orientador: Sérgio Murilo Petri, Dr.

FLORIANÓPOLIS – SC

2009

HUDSON MARCOS DA SILVA VIEIRA

A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS.

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

Florianópolis, SC, 02, de Dezembro de 2009.

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

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor(a) Sérgio Murilo Petri, Dr
Orientador(a)

Professor(a) Joisse Antônio Lorandi, Dr
Membro

Professor(a) Neri Müller, Msc.
Membro

AGRADECIMENTOS

Deixo aqui o meu muito obrigado às pessoas que contribuíram de forma direta ou indireta na concretização deste trabalho. Em especial, agradeço aos meu pais e à minha namorada Giseli pela paciência, incentivo e principalmente pelo apoio nos momentos difíceis. Ao amigo Fernando Sagaz, pelo incentivo e pela grande ajuda na busca desse objetivo, ao amigo Sérgio Petri, pela confiança e a todos os amigos e colegas de trabalho que acompanharam esse momento decisivo da minha vida.

RESUMO

VIEIRA, Hudson Marcos da Silva. **A importância do planejamento tributário na importação de mercadorias**. Florianópolis, 2009. 67 f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina. 2009.

Vivencia-se uma época em que os recursos são cada vez mais escassos e um bom gerenciamento desses recursos é parte determinante para a sobrevivência das organizações num mercado onde a competitividade é muito acirrada. As empresas precisam cada vez mais de múltiplos esforços, visando a otimização do seu negócio. Este trabalho tem como objetivo principal verificar alternativas legais de redução dos custos tributários nos processos de importação de mercadorias do exterior, em uma organização localizada no Estado de Santa Catarina. Para isso foram analisados alguns processos de compra de material importado efetuados pela organização estudada, para evidenciar o quanto a empresa obteve de retorno ao deixar de importar sem uma estratégia de planejamento tributário adequada. Na fundamentação teórica são abordados aspectos relevantes sobre importações, os tributos incidentes na operação de importação de mercadorias, alguns conceitos sobre planejamento tributário e algumas formas de planejamento tributário das quais a empresa se utilizou. No estudo de caso são apresentados alguns casos onde são evidenciados aspectos como a carga tributária sobre os processos de importação, bem como os valores que a empresa deveria investir em suas importações, com e sem planejamento tributário, justamente para que possa-se perceber a diferença entre ambos. No final do estudo conclui-se que o planejamento tributário é realmente fundamental para os negócios da empresa, oferecendo alternativas de redução de custos, redução de saídas de caixa, além de impulsionar os negócios da empresa melhorando aspectos de competitividade.

Palavras-chave: Importação, Planejamento Tributário, Drawback, Diferimento de ICMS.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01	Importação de matéria prima	44
Gráfico 02	Importação de matéria prima sem diferimento de ICMS	45
Gráfico 03	Importação de matéria prima com diferimento de ICMS	46
Gráfico 04	Importação de mercadorias para revenda	48
Gráfico 05	Importação de mercadorias para revenda sem diferimento de ICMS	49
Gráfico 06	Importação de mercadorias para revenda com diferimento de ICMS	50
Gráfico 07	Importação de material de consumo	53
Gráfico 08	Importação de material de consumo sem diferimento de ICMS	54
Gráfico 09	Importação de material de consumo com diferimento de ICMS	54
Gráfico 10	Importação de Imobilizado	57
Gráfico 11	Importação de Imobilizado com ICMS	58
Gráfico 12	Importação de Imobilizado sem ICMS	58
Gráfico 13	Importação de matéria prima via drawback e diferimento de ICMS	61

LISTA DE QUADROS

Quadro 01	Canais de Parametrização de Importação	20
Quadro 02	Imposto de Importação (II)	25
Quadro 03	Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	27
Quadro 04	Pis/Pasep e Cofins	29
Quadro 05	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	32

LISTA DE TABELAS

Tabela 01	Cálculo dos tributos incidentes na importação de matéria prima.....	42
Tabela 02	Proporção dos valores da importação e dos tributos sobre o valor aduaneiro	43
Tabela 03	Proporção de cada tributo sobre o total dos tributos	45
Tabela 04	Cálculo dos tributos incidentes na importação de mercadorias.....	47
Tabela 05	Proporção dos valores da importação e dos tributos sobre o valor aduaneiro (2)	48
Tabela 06	Proporção de cada tributo sobre o total dos tributos (2).....	49
Tabela 07	Cálculo dos tributos incidentes na importação de material de consumo.....	51
Tabela 08	Proporção dos valores da importação e dos tributos sobre o valor aduaneiro (3)	52
Tabela 09	Proporção de cada tributo sobre o total dos tributos (3).....	52
Tabela 10	Cálculo dos tributos incidentes na importação de imobilizado.....	55
Tabela 11	Proporção dos valores da importação e dos tributos sobre o valor aduaneiro (4)	56
Tabela 12	Proporção de cada tributo sobre o total dos tributos (4).....	57
Tabela 13	Cálculo dos tributos incidentes na importação de matéria prima via drawback e diferimento de ICMS.....	59
Tabela 14	Proporção dos valores da importação e dos tributos sobre o valor aduaneiro (5)	60
Tabela 15	Proporção de cada tributo sobre o total dos tributos (5).....	61

LISTA DE ABREVIATURAS

ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
PIS – Programa de Integração Social
COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
II – Imposto de Importação
DI – Declaração de Importação
IRPF – Imposto de Renda Pessoa Física
IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano
SISCOMEX – Sistema Integrado de Comércio Exterior
PLMI – Protocolo de Liberação de Mercadoria Importada
DOU – Diário Oficial da União
CAMEX – Câmara de Comércio Exterior
TEC – Tarifa Externa Comum
TIPI – Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados
RIPI – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados
PIS/PASEP – Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
VA – Valor Aduaneiro
AFRMM - Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante
CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária
SECEX – Secretária de Comércio Exterior
RUD – Relatório Unificado de Drawback
RE – Registro de Exportação
RICMS/SC – Regulamento do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
SEFAZ/SC – Secretária de Estado da Fazenda do Estado de Santa Catarina
SEFAZ – Secretária de Estado da Fazenda

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	11
1.1 PROBLEMA	12
1.2 OBJETIVOS.....	12
1.2.1 Geral	13
1.2.2 Específicos.....	13
1.3 JUSTIFICATIVA	13
1.4 METODOLOGIA.....	14
1.5 LIMITAÇÕES DO ESTUDO	15
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO	15
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	17
2.1 IMPORTAÇÃO.....	18
2.2 TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.....	21
2.2.1 Imposto de Importação (II).....	23
2.2.2 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).....	25
2.2.3 Pis/Pasep e Cofins	28
2.2.4 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	31
2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E REDUÇÃO DOS IMPACTOS TRIBUTÁRIOS NOS PROCESSOS DE IMPORTAÇÃO	33
2.3.1 Drawback.....	35
2.3.2 Diferimento de ICMS	37
2.3.3 Dispensa de recolhimento do ICMS nas importações para o ativo imobilizado	38
3 ESTUDO DE CASO	40
3.1 ANÁLISE DE PROCESSOS DE IMPORTAÇÃO	42
3.1.1 Importação de matéria prima.....	42
3.1.2 Importação de mercadorias para revenda	46
3.1.3 Importação de material de uso ou consumo	50
3.1.4 Importação de bens para o ativo imobilizado.....	55
3.1.5 Importação de Matéria Prima via Regime Especial de Drawback e com Diferimento do ICMS	59
4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	63
REFERÊNCIAS	65

1. INTRODUÇÃO

A escassez de recursos vem dificultando a obtenção de créditos e forçando as organizações a buscarem redução dos custos e despesas, inclusive, causando demissões em massa. Diante deste cenário, uma alternativa para a manutenção dos negócios é focar no planejamento financeiro e na gestão do caixa.

Neste contexto, as empresas preponderantemente importadoras enfrentam maiores dificuldades em função da antecipação de recursos financeiros e dos efeitos da moeda internacional, a qual vem oscilando de acordo com os eventos oriundos da situação financeira internacional.

Importação é a entrada de mercadoria em um país, procedente do exterior, a qual se configura, perante a legislação brasileira, no momento do desembaraço aduaneiro (Lopez e Gama, 2008). Desta forma, as necessidades de redução dos diversos custos existentes nas operações de importação de insumos, são alvos de estudos minuciosos sobre todas as alternativas que envolvem estas operações, principalmente os efeitos tributários, em função do impacto financeiro.

Considerando-se estes aspectos, qualquer vantagem na redução dos custos tributários pode representar um diferencial importante nos processos de importação de mercadorias de maneira geral, ou seja, insumos, materiais indiretos, mercadorias para consumo, para revenda e bens para o ativo imobilizado.

O controle operacional destes processos de importação demanda conhecimentos específicos e aprofundados, pois, a legislação tributária do comércio exterior é muito dinâmica em função das características de regulamentação da economia e dos efeitos da balança comercial.

Para Ashikaga (2008, p.23) “numa importação de bens estrangeiros, ocorrerá fato gerador do Imposto de Importação (II), do IPI, do ICMS, além de Pis/Pasep e Cofins-Importação, instituídos pela Lei nº 10.865/04”.

Diante desta carga tributária significativa, visto que, as alíquotas do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) são em torno de 17%, do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) de 9,25%, sendo estes tributos e o ICMS calculados por dentro, além do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto de Importação (II), que oscilam de acordo

com a classificação fiscal dos produtos importados, se faz necessário, um estudo que possibilite a redução legal deste impacto no processo de importação de mercadorias.

A complexidade do sistema tributário brasileiro, que é composto por um número considerável de normas, vinculada aos processos do comércio exterior, que origina fato gerador para impostos, taxas e contribuições, vem gerando uma constante instabilidade financeira para as organizações que atuam no comércio internacional.

Com este cenário, as empresas importadoras precisam buscar alternativas legais que permitam a redução dos custos tributários e melhores resultados financeiros e econômicos para os processos que envolvem grandes volumes. Diante do exposto, o presente estudo pretende demonstrar alternativas legais que possibilitam a redução do impacto tributário e financeiro para as organizações que importam mercadorias do exterior e desembolsam relevantes valores de forma antecipada.

Diante do exposto, esta pesquisa pretende descrever aspectos que podem possibilitar a redução dos custos tributários presentes nos processos de importação de mercadorias de fora do país. O principal aspecto abordado neste trabalho referente a redução dos custos tributários nos processos de importação está vinculado aos tributos federais II, IPI, PIS e COFINS incidentes na importação e ICMS no estado de Santa Catarina.

1.1 PROBLEMA

O problema de pesquisa pode ser determinado por diversas razões, tais como: experiência em relação ao fenômeno e curiosidade de ordem prática ou intelectual. Conforme Richardson (2007, p. 26) “a pergunta deve ser passível de resposta”.

Em face do exposto, surge a questão: Como reduzir de forma legal o impacto tributário nos processos de importação de mercadorias do exterior?

1.2 OBJETIVOS

Após definido o problema a ser tratado neste trabalho, busca-se oferecer uma resposta

de forma consistente e, para isso, faz-se necessário definir o objetivo geral e, a partir deste, os objetivos específicos, conforme apresentados a seguir.

1.2.1 Geral

Os objetivos gerais têm fundamentação essencial ao tema e eventos referentes à proposta de pesquisa. Conforme Richardson (2007, p. 62) “definem de modo geral, o que se pretende alcançar com a realização da pesquisa”.

Este estudo tem como objetivo geral verificar alternativas legais de redução dos custos tributários nos processos de importação de mercadorias do exterior, em uma organização localizada no Estado de Santa Catarina.

1.2.2 Específicos

Para apresentar maior abrangência, são destacados os seguintes objetivos específicos:

- Descrever o processo de importação de mercadorias do exterior;
- Levantar os principais tributos relacionados ao processo de importação de mercadorias do exterior;
- Apresentar as possibilidades de redução dos custos tributários dos processos de importação de mercadorias do exterior e conceitos de Planejamento Tributário;
- Comparar os resultados de um processo de importação de mercadorias do exterior com Planejamento Tributário apresentado e sem Planejamento Tributário.

1.3 JUSTIFICATIVA

A justificativa apresenta respostas ao porquê referenciado e “explicitam-se os motivos

de ordem teórica e prática que justificam a pesquisa” (Richardson, 2007, p. 55). Atualmente, com a escassez de recursos financeiros, a redução dos custos tributários vinculados aos processos de importação é uma das principais prioridades para as empresas que operam no comércio internacional com grandes volumes.

Outro ponto importante para a justificativa da pesquisa refere-se aos aspectos teóricos vinculados ao tema proposto. Em um levantamento prévio identificou-se diversos conceitos modernos e abrangentes sobre as operações de comércio exterior.

A experiência profissional como funcionário do setor fiscal em uma organização industrial que importa grandes volumes, envolvendo valores relevantes, contribuiu na observação de vários aspectos operacionais importantes, presentes nas operações de importação de mercadorias do exterior do país.

1.4 METODOLOGIA

A partir da utilização da pesquisa descritiva, o estudo pretende demonstrar os principais aspectos teóricos que fundamentam o tema em referência.

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

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

Os procedimentos para o levantamento de dados serão baseados em pesquisa bibliográfica, que conforme Raupp e Beuren (2003, p. 87) “abrange todo referencial já tornado público em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, dissertações, teses, entre outros”.

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

Neste sentido, as atividades de estudo de caso serão desenvolvidas em uma organização localizada no Estado de Santa Catarina, do segmento industrial, onde grande parte dos insumos são importados do exterior do país. A coleta de dados e informações será

conduzida por meio de consulta à documentação da empresa e entrevista com responsáveis da área de Controladoria da referida empresa.

1.5 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

O presente trabalho limita-se a estudar uma única empresa localizada no Estado de Santa Catarina, sendo assim, as conclusões aqui levantadas dizem respeito ao estudo de caso em referência, não sendo possível a generalização dos resultados. Está limitado ao ramo industrial, mais especificamente à fabricação de produtos eletroeletrônicos, com maior parte de suas compras para industrialização e compras para comercialização sendo feitas via processo de importação, submetendo-se à legislação do Estado de Santa Catarina, para definição dos parâmetros de tributação do ICMS. Outra questão relevante, quando trata-se sobre a limitação do presente estudo é o dinamismo com que é revista e modificada a legislação tributária brasileira, o que requer das empresas e dos profissionais ligados à área, muita dedicação e constante acompanhamento dessas mudanças.

1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho é composto de quatro capítulos. No primeiro capítulo aborda-se a introdução, onde são apresentados aspectos como o problema central da pesquisa, os objetivos, geral e específicos, a justificativa do tema escolhido, a metodologia aplicada para atender os objetivos traçados, além das limitações do estudo e estrutura do trabalho.

No segundo capítulo, aborda-se a fundamentação teórica, onde são apresentados aspectos relevantes a um processo de importação, os tributos incidentes e o planejamento e redução dos impactos tributários referentes à importação, por meio de alternativas como o regime aduaneiro especial de drawback e de alternativas referentes ao ICMS.

No terceiro capítulo, é apresentado o estudo de caso, com uma breve apresentação sobre a empresa onde foi desenvolvido o estudo de caso e onde são analisados cinco processos de importação para que sejam visualizados os conceitos tratados no segundo

capítulo e onde possam ser evidenciados os seus efeitos reais.

No quarto capítulo, são apresentadas as conclusões e recomendações referentes aos dados observados por meio dos processos de importação estudados.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O trabalho de pesquisa necessita de fundamentação teórica por meio de revisão bibliográfica. A correlação da base teórica definida no tema com a pesquisa é essencial para a consolidação da pesquisa.

A literatura nacional aborda temas vinculados aos processos de comércio exterior, sempre dando ênfase também aos aspectos tributários, os quais causam forte impacto financeiro em razão da incidência de forma cumulativa e muito abrangente nos processos de importação de mercadorias do exterior.

Para Ashikaga (2008, p. 14) “o comércio exterior é uma alternativa que poderia ser denominada imprescindível às atividades empresarias”. Desta forma, todos os aspectos tributários que envolvem estes processos devem ser explorados com profundidade, objetivando a obtenção de diferenciais competitivos.

Para Magnoli e Serapião Jr. (2006, p. 119) “o Brasil comprou, em 2004, US\$ 3,7 bilhões em mercadorias da China. As importações de produtos chineses foram 73% maiores que no ano anterior”. Diante deste aspecto, fica evidente que o volume de recursos destes processos justificam o investimento em pesquisas desta natureza.

Neste aspecto Lopez e Gama (2008, p. 317) descrevem que “para fins cambiais, dir-se-ia que a importação representa uma saída de divisas, contabilizada em campo próprio do Balanço de Pagamentos”.

O ICMS e os demais tributos federais incidentes nas operações de importação de mercadorias do exterior afetam diretamente o fluxo de caixa das organizações em função dos recolhimentos antecipados que são efetuados no respectivo desembaraço aduaneiro. No entanto, o efeito do ICMS é maior, visto que, o imposto incide de forma cumulativa, em uma ordem sequencial sobre o valor resultante da aplicação dos tributos anteriores, ou seja, primeiro é calculado o II, depois o IPI, o PIS e a Cofins para que então seja possível concluir o cálculo do ICMS e obter o seu valor devido.

O planejamento tributário deve ser abrangente, de tal modo que se leve em consideração todos os tributos incidentes na operação de importação de mercadorias. Assim, será possível definir indicadores de desempenho que confrontem a redução da carga tributária de forma individualizada por tributo.

Conforme Young (2006) “podemos entender que o planejamento tributário é um

artifício utilizado de forma preventiva, buscando a economia tributária, onde especialistas analisarão as opções dadas no ordenamento jurídico e indicarão a melhor, menos onerosa”.

Desta forma, para ter uma eficácia da redução legal da carga tributária, se faz necessário a integração de todos os profissionais que participarão das diversas fases do planejamento tributário.

2.1 IMPORTAÇÃO

Diante de um mercado cada vez mais competitivo, é cada vez maior a necessidade das empresas expandirem seus negócios. Uma das alternativas de expansão é a importação de mercadorias, sejam elas insumos, materiais indiretos, mercadorias para consumo, para revenda ou bens para o ativo imobilizado. Por meio da importação, as empresas podem aumentar sua capacidade produtiva, suprir a constante necessidade de inovação, buscando o incremento de sua produção e de maquinários com a adição de novas tecnologias. Pode assim, oferecer produtos diferenciados aos consumidores cada vez mais exigentes, evoluindo no aspecto competitividade perante seus concorrentes e, para isso, dispondo sempre de recursos no tempo certo e investindo na qualidade dos serviços empregados nos produtos que oferece.

As esferas governamentais também contribuem com a elevação dos índices de importação de bens e mercadorias, por meio de alterações em textos legais, criação de benefícios fiscais e incentivos, ou por meio da revisão de processos, visando agilizar a chegada da mercadoria ao seu destino final. O governo tem nas mãos poder de regulamentar a política de importação.

Para Magnoli e Serapião Jr. (2006, p. 349), “A redução de tarifas de importação em um setor particular, como a agricultura ou a indústria de alta tecnologia, tende a prejudicar os produtores nacionais engajados naquele setor, principalmente se eles operam em condições de desvantagem”. Porém, por outro lado, a adição de produtos estrangeiros ao mercado nacional é bastante interessante, seja pelo fato de suprir a demanda interna desses produtos, mas também por criar a possibilidade de estar se trabalhando com novas ou diferentes tecnologias, que possibilitam que o mercado interno se modernize e que os consumidores possam encontrar dentro do país produtos semelhantes aos produtos importados, além, é claro, de obter produtos à custo reduzidos. Todo esse processo, é claro, deve ser conduzido de maneira

a proporcionar condições de sobrevivência para produtores e indústrias nacionais.

Não pode-se deixar de mencionar que a desvantagem de ser dependente somente de produtos importados ou de boa parte deles, é com o cumprimento de prazos de produção e disponibilização dos produtos aos clientes finais, pois os prazos para se trazer um produto de fora do país podem sofrer alterações por situações diversas e muitas vezes imprevisíveis, entre as quais greves de trabalhadores portuários, de fiscais da Receita Federal, funcionários de aeroportos, mudanças na legislação ou criação de novas normas, sinistros, enfim.

Outro fator relevante está relacionado às variações nas taxas de câmbio para negociações em moeda estrangeira, das quais a principal a ser destacada é, sem dúvida, a moeda norte-americana: o dólar. Por mais visto e revisto que possa ser o orçamento de uma empresa, as situações de brusca disparada nos níveis de negociações do valor da moeda sempre impactam de forma muito expressiva nas importadoras, pois despesas como seguro e frete internacional são negociados em dólar, além do próprio valor da mercadoria. Aumentando esses valores, também aumentam os valores dos tributos, já que as despesas de seguro, frete internacional e valor da mercadoria fazem parte da composição de todos os tributos incidentes na importação, compondo sua base de cálculo, definida por Fabretti L., Fabretti D. (2005, p. 76) como “o valor sobre o qual é aplicada a alíquota (percentual) para apurar o valor do tributo a pagar”.

Esses aspectos influenciam diretamente sobre os custos dos produtos fabricados no país, a partir de matérias primas importadas, bem como dos produtos destinados à comercialização. Segundo Silva (2005, p. 178), “O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação, bem como os gastos com desembaraço aduaneiro”.

Somado ao que já foi abordado quando mencionou-se problemas que podem fazer com que as importações tornem-se processos demorados, tem-se também, a seqüência normal dos fatos que já estão inseridos no contexto de todo processo de aquisição de importados, desde a compra, transporte, chegada do material ao país de destino, procedimentos para liberação da carga, até a entrega em definitivo para o importador. Segundo Peixoto (2002, p. 27) o processo de importação “... envolve várias atividades nas seguintes situações: pré-embarque, embarque e pós-embarque (chegada da carga)...”. Após a entrada da mercadoria em território nacional, que segundo Ashikaga (2007, p. 23), “coincide com o território

aduaneiro, abrangendo a zona primária (aeroportos, portos e pontos de fronteira alfandegados) e a zona secundária (todo o restante do território nacional)”, dá-se início ao chamado despacho aduaneiro, que consiste em três etapas: registro do Documento de Importação (DI), conferência e desembaraço.

No despacho aduaneiro, as cargas são classificadas de acordo com canais de parametrização, os quais podem ser classificados em quatro canais diferentes: verde, amarelo, vermelho e cinza. Em relação aos canais de parametrização e seus respectivos significados, eles são apresentados no quadro a seguir:

CANAL	DESCRIÇÃO
VERDE	o Sistema procederá ao desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental, a verificação da mercadoria e a entrega dos documentos de instrução do despacho
AMARELO	é realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, é efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria
VERMELHO	a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria
CINZA	o desembaraço somente será realizado após o exame documental, a verificação da mercadoria e o exame preliminar do valor aduaneiro.

Quadro 01: Canais de parametrização de importação

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme Ashikaga (2007, p. 29):

Após o registro da DI, segue-se a análise fiscal com a parametrização da DI (canais verde, amarelo, vermelho ou cinza) e eventual conferência aduaneira (documental, física e/ou de procedimentos especiais, entre eles o exame de preço praticado), visando constatar a regularidade no cumprimento das obrigações relativas à importação.

O exame documental, a verificação física da mercadoria e os exames de valores são de extrema importância no processo de despacho aduaneiro, haja vista, que estes podem identificar crimes tributários.

Conforme Fabretti L., Fabretti D. (2005, p. 93):

São crimes de natureza tributária:

Sonegação: diminuição ou omissão de receita que acarreta não-pagamento parcial ou total de tributos. Ex: venda de mercadorias sem a expedição e entrega de nota fiscal.

Fraude: promoção de alteração documental para diminuir ou omitir pagamentos.

Ex: alteração de dados do balanço patrimonial da empresa, notas fiscais rasuradas, etc.

Simulação: participação de dois ou mais agentes que simulam ato ou negócio irreal. Ex: venda de imóvel ao sócio da empresa, por preço menor do que o do mercado, consistindo a diferença em distribuição disfarçada de lucros.

Contrabando: importação de mercadoria ilícita sem autorização legal Ex: cocaína, éter, acetona, armas, etc.

Descaminho: importação de mercadoria lícita sem o recolhimento dos impostos incidentes. Ex: qualquer mercadoria não declarada que entrar no país.

Depositário infiel ou apropriação indébita previdenciária: omissão do repasse ao agente arrecadador de tributos pertencentes a terceiros já retidos ou descontados Ex: IRRF, INSS destacado dos salários dos empregados, IPI, etc.

Dolo em geral: má-fé, ou seja, intenção do agente de causar lesão ao Fisco. Ex: erros propositais na declaração de renda da pessoa física.

Apesar de toda fiscalização imposta à entrada de mercadorias estrangeiras no país as áreas de fronteiras do território brasileiro são muito extensas, o que acaba gerando um enorme empecilho e dificultando esta atividade, além de uma diversificação cada vez maior dos golpes aplicados, usando esquemas fraudulentos bastante difíceis de serem apurados por verdadeiras quadrilhas especializadas. Tudo isso gera um prejuízo aos cofres do governo, já que os principais alvos de entrada irregular nos país acabam sendo os produtos tidos como não essenciais à população, ou seja, aqueles produtos tributados com alíquotas mais elevadas.

2.2 TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO

Para que torne-se possível tratar de planejamento tributário, é essencial que o analista responsável conheça o processo a ser trabalhado, para melhor auxiliar o estudo dos impactos e reflexos dos tributos que incidem na operação, seja ela qual for. No trabalho em questão, a preocupação central está limitada ao estudo dos tributos incidentes na importação, abordando questões referentes à fato gerador, base de cálculo, alíquotas, dispositivos legais, entre outros, para uma indústria enquadrada no regime de tributação pelo Lucro Real.

Como abordado anteriormente, a importação de bens estrangeiros constitui fato gerador para a tributação de II. IPI, ICMS e PIS/Pasep e Cofins-Importação, sendo que, o fato gerador da obrigação tributária segundo Oliveira et al (2007 , p. 29) “... é a situação definida em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência. De forma mais simples, conceitua-se

como o “fato” que gera a obrigação de pagar o tributo”.

Ocorridos os fatos previstos na legislação, chamados de hipóteses de incidência, tem-se o fato gerador da obrigação tributária. A legislação também estabelece as formas de calcular os montantes a serem pagos e, também, quais os valores que farão parte da base de cálculo, definida por Ashikaga (2007, p. 33) “... como a grandeza determinada em lei e utilizada, juntamente com a alíquota, para apurar o *quantum* tributário, o valor da obrigação tributária” (grifo do autor). Portanto, após definida a base de cálculo do tributo, deve-se submeter essa base à aplicação de uma determinada alíquota, de acordo com o tributo a ser calculado. Fabretti L., Fabretti D. (2005, p. 76), definem que alíquota “É o percentual definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser pago.

Para que se possa ter maior entendimento sobre a parte tributária envolvida em torno de um processo de importação é fundamental que tenha-se conhecimento de alguns conceitos. Dentre estes, importante destacar o conceitos de tributo, quais são as espécies e demais particularidades acerca do assunto.

Segundo Oliveira et al (2007 , p. 23):

O Código Tributário Nacional conceitua tributo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O Sistema Tributário Nacional estabelece a existência das seguintes espécies de tributos:

- Tributos não vinculados. Ex: impostos. Chamam-se não vinculados porque não possuem qualquer relação com nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo;
- Tributos vinculados. Ex: taxas e contribuições de melhoria. Chamam-se vinculados porque são devidos apenas quando há a prestação de alguma atividade estatal ao contribuinte
- Contribuições Especiais. Ex: contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais e econômicas.

Com relação à pessoa que suporta o ônus da obrigação tributária, os tributos são classificados em diretos ou indiretos. Fabretti L., Fabretti D. (2005, p. 57) define os tributos diretos como “...os que recaem sobre a pessoa física ou jurídica que tem relação pessoal e direta com o fato gerador. Esses tributos incidem sobre o patrimônio e a renda, e são

considerados tributos de responsabilidade pessoal”. Pode-se citar como exemplos de tais tributos, o Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), entre outros.

Fabretti L., Fabretti D. (2005, p. 57), define também os tributos indiretos, como sendo “...os que incidem sobre a produção e a circulação de bens e serviços e são repassados para o preço, pelo produtor, vendedor ou prestador de serviço”. Como exemplos de tributos indiretos pode-se citar o II, o ICMS, IPI, entre outros.

O pagamento dos tributos federais incidentes na operação de importação, ou seja, II, IPI, Pis/Pasep e Cofins é realizado mediante débito na conta corrente do importador, através do Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex). Já o ICMS é devido para o estado de destino das mercadorias ou bens importados. O estado de Santa Catarina, com o intuito de agilizar o processo de liberação das mercadorias instituiu o Protocolo de Liberação de Mercadoria ou Bem Importado (PLMI), para substituir a Nota Fiscal de Entrada, modelo 1 ou 1-A para fins de transporte, sendo válido somente quando acompanhado da DI. O protocolo também substitui a Guia de Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS ou a apresentação do documento de arrecadação nas operações realizadas em recintos alfandegados que utilizem o sistema de liberação eletrônica de importações. A seguir são abordados aspectos pertinentes aos tributos incidentes sobre a importação.

2.2.1 Imposto de Importação (II)

O Imposto de Importação (II) é um imposto de competência federal, incidente sobre a entrada em território nacional de produtos estrangeiros, cuja arrecadação tem como propósito compôr o orçamento da União. Sagaz F., Sagaz C. (2007, p. 2) destaca que “O conceito de produto é amplo e abrange tanto mercadorias (finalidade comercial) como outros bens destinados ao consumo, tais como os insumos para o processo produtivo”.

O II deve obedecer aos princípios gerais da obrigação tributária, como os princípios da isonomia (art. 150, II), que impede tratamento desigual a contribuintes que não encontram-se em situação equivalente, o princípio da irretroatividade (art. 150, III, a), que impede a cobrança de tributos para fatos geradores ocorridos antes da publicação da lei que os criou ou

instituiu e o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º), que determina que os impostos terão caráter pessoal e serão aplicados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

À respeito dos princípios constitucionais tributários, mencionados acima e na sequência do trabalho, Fabretti L., Fabretti D. (2005, p. 66) coloca que:

Os princípios são os fundamentos do ordenamento jurídico e prevalecem sobre todas as demais normas. Estas só têm validade se estiverem em estrita consonância com eles.

Em matéria tributária, podemos destacar, entre outros, na CF, o art. 150. Nele, o constituinte estabeleceu as limitações do poder de tributar, que é uma das garantias fundamentais do contribuinte.

Outra característica do II, ainda tratando dos princípios constitucionais tributários, é que ele não obedece ao princípio da legalidade (art. 150, I), que impede que o governo exija ou aumente tributo, sem lei que o estabeleça, e da anterioridade (art. 150, III, b), que impede a exigência do tributo no mesmo exercício financeiro sem lei publicada que dê amparo à instituição ou aumento do mesmo. Consequentemente, sua base de cálculo e alíquota podem ser alteradas a qualquer momento, bastando apenas que a alteração seja feita com base em Decreto do Poder Executivo, entrando em vigor a partir da publicação no Diário Oficial da União (DOU).

Conforme artigo 92 do Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro), o órgão responsável pela alteração das alíquotas do II é a Câmara de Comércio Exterior (Camex), com alterações dentro das condições e limites estabelecidos em lei. De acordo com Sagaz F., Sagaz C. (2007, p. 2), “A partir de janeiro de 1995 entrou em vigor a Tarifa Externa Comum (TEC). Na TEC os produtos são relacionados conforme uma classificação fiscal específica formada de oito dígitos, a qual define a alíquota do Imposto de Importação”. No quadro abaixo podem ser observadas mais informações acerca do II:

FATO GERADOR	entrada de produtos estrangeiros em território nacional, desde que destinado ao consumo. Concretiza-se com o registro da declaração de importação.
BASE DE CÁLCULO	é o valor aduaneiro, composto pelo custo de transporte, os gastos relativos à carga, descarga e manuseio e o custo do seguro internacional da mercadoria até a entrada no território aduaneiro. BASE DE CÁLCULO = Valor Aduaneiro
ALÍQUOTA	consta na TEC (Tarifa Externa Comum do Mercosul), para produto importado devidamente classificado na NCM/SH (Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado). I.I. = valor aduaneiro X alíquota constante na TEC.
LEGISLAÇÃO	* art. 153, I e § 1º da Constituição Federal de 1988; * Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), artigos 19 a 22; * Decreto-Lei nº 37/66; * Regulamento Aduaneiro (RA): Decreto nº 6.759/09 (artigos 69 a 211); * Tratados Internacionais, Resoluções Camex, Instruções Normativas, etc.

Quadro 02: Imposto de Importação (I.I.)

Fonte: Elaborado pelo autor

Ashikaga (2007, p. 80), ainda destaca que:

... o II somente incide uma única vez, na entrada de mercadoria estrangeira em território nacional, sendo um imposto cumulativo e, conseqüentemente, considerado como custo para a empresa importadora, o qual é repassado a terceiros numa eventual venda do bem importado.

O II será pago quando da entrada de mercadorias importada no país, no momento do registro da DI no Siscomex. Por tratar-se de um imposto que não segue a sistemática de não-cumulatividade, o valor pago não pode ser aproveitado como crédito pela empresa importadora. Seu valor deve ser mensurado e registrado como custo de importação da mercadoria ou bem importado.

2.2.2 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é um imposto de competência federal, incidente sobre a entrada em território nacional de produtos estrangeiros que tenham sofrido

algum proceso de transformação, beneficiamento, montagem, recondicionamento ou acondicionamento. Sua arrecadação tem como propósito compôr o orçamento da União.

Sagaz F., Sagaz C. (2007, p. 3) explica que:

O IPI incide na importação de insumos, bens para o ativo imobilizado, mercadorias e materiais de consumo. Na importação o fato gerador do IPI é o desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira. O valor tributável é o mesmo que serviu de base cálculo para o imposto de importação, acrescido do montante do próprio imposto de importação.

Assim como o II, uma das características é que o IPI deve obedecer aos princípios gerais da obrigação tributária, como os princípios da isonomia, que impede tratamento desigual à contribuintes que não encontram-se em situação equivalente, o princípio da irretroatividade, que impede a cobrança de tributos para fatos geradores ocorridos antes da criação da lei que os criou ou instituiu e o princípio da capacidade contributiva, que determina que os impostos terão caráter pessoal e serão aplicados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Também semelhante ao II, o IPI não obedece ao princípio da legalidade, que impede que o governo exija ou aumente tributo, sem lei que o estabeleça, e da anterioridade, que impede a exigência do tributo no mesmo exercício financeiro sem lei publicada que dê amparo à instituição ou aumento do mesmo.

Relativo ao princípio constitucional tributário da noventena, Fabretti L., Fabretti D. (2005, p. 76) observa que:

O cumprimento do princípio da noventena conjuntamente com o da anterioridade é aplicável somente aos impostos, uma vez que como já foi exposto as contribuições sociais estão sujeitas apenas ao princípio da noventena e podem ser alteradas no mesmo exercício.

A base de cálculo e alíquota do IPI podem ser alteradas a qualquer momento, bastando apenas que a alteração seja feita com base em Decreto do Poder Executivo, entrando em vigor a partir de 90 dias da data de publicação no DOU, conforme princípio da noventena, que impossibilita a cobrança de tributo antes de decorridos 90 dias da data de publicação da lei que os criou ou instituiu.

À respeito do IPI escreve Oliveira et al (2007 , p. 96):

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

Como observou-se, as alíquotas do IPI variam de acordo com a essência do produto ao qual está sendo submetido à tributação. Segundo Oliveira et al (2007 , p. 97) “As alíquotas

são variáveis e seguem a classificação fiscal dos produtos da tabela de incidência do IPI (Tipi)...”, aprovada pelo Decreto Federal nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006. Por sua vez, na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), as classificações fiscais são agrupadas por sequência numérica e, em cada uma delas, os produtos são classificados de acordo com suas características técnicas e físicas, resultando em uma tributação homogênea entre os produtos tidos como semelhantes. No quadro abaixo podem ser observadas mais informações acerca do IPI:

FATO GERADOR	desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;
BASE DE CÁLCULO	é o valor da base de cálculo do I.I., somado ao próprio valor do I.I. BASE DE CÁLCULO = Base de cálculo do I.I. + I.I.
ALÍQUOTA	constante na TIPI, para o referido produto, de acordo com a classificação na NCM/SH.
LEGISLAÇÃO	* art. 153, IV e § 3º da Constituição Federal de 1988; * Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), artigos 46 a 51; * Lei nº 4.502/64; * Regulamento do IPI (RIPI): Decreto nº 4.544/02 - Tabela de Incidência do IPI (TIPI): Decreto nº 6.006/06; * Instruções Normativas, Pareceres, Portarias, Atos Declaratórios, etc.

Quadro 03: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

Fonte: Elaborado pelo autor

O IPI será pago quando da entrada de mercadoria importada no país, no momento do registro da DI no Siscomex, ou seja, antes da ocorrência de seu fato gerador, que é o desembaraço aduaneiro de produto estrangeiro que tenha sofrido qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, recondicionamento ou acondicionamento, conforme inciso I, do artigo 34, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI).

É um imposto que está sujeito ao regime tributário da não-cumulatividade. Isso dá ao contribuinte do imposto, seja ele estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, o

direito a se apropriar de crédito de imposto em determinadas operações, dentre elas o imposto pago no desembaraço aduaneiro, segundo o inciso V, do artigo 164, do RIPI. Porém, esse crédito pode ser escriturado somente após a entrada física dos produtos importados no estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

Sobre o efeito prático da sistemática de não-cumulatividade, Silva (2005, p. 163) aborda os aspectos pertinentes ao IPI e o ICMS:

Caso a empresa seja contribuinte do ICMS e do IPI, na compra de mercadorias esses dois tributos não representam custos e sim impostos a recuperar (compensar). Na venda de seu produto, a empresa é devedora dos referidos tributos. Como na aquisição da mercadoria esses impostos representam um crédito (direito de recuperar) e na venda representam um débito (obrigação de pagar o tributo), a empresa fará o cruzamento do débito com o crédito em cada período (normalmente mensal), caso o crédito seja maior, registrará em sua contabilidade como impostos a recuperar (ativo) para compensação em período(s) futuro(s), ao contrário; impostos a recolher (passivo), que deverá ser recolhido no período seguinte.

Ressalta-se mais uma vez, conforme o que foi dito anteriormente, que no caso do IPI o pagamento não dá direito ao crédito do imposto pago pela ocasião do registro da DI, nem mesmo após finalizado o despacho da carga, por meio do desembaraço aduaneiro, ou seja, mesmo após transcorridas essas duas etapas o crédito somente poderá ser apropriado após a entrada efetiva do bem no estabelecimento de destino da mercadoria.

2.2.3 Pis/Pasep e Cofins

O Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) são duas contribuições sociais de âmbito federal. A arrecadação desse tipo de tributo não estará sujeito ao regime de repartição de receitas tributárias, conforme previsto na Constituição Federal.

A primeira foi instituída através da Lei nº 10.637/2002 e a outra, um ano mais tarde, pela Lei nº 10.833/2003. Estas duas leis introduziram a cobrança não cumulativa para ambas as contribuições. O PIS/Pasep destina-se ao financiamento da seguridade social, promovendo a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. A Cofins é destinada, exclusivamente, à despesas com atividades-fins da área da saúde, previdência e assistência social.

Essas contribuições iniciaram incidindo, basicamente, no faturamento bruto das empresas e, em 2004, tiveram seu campo de incidência modificado através da Lei nº 10.865, que determinou que a importação de produtos de procedência estrangeira constituiriam hipótese de incidência para ambas as contribuições e que o registro de declaração de importação tornaria concreta a ocorrência de fato gerador, criando assim uma obrigação tributária do importador para com a União Federal.

No artigo 8º da Lei nº 10.865/04 estão estabelecidas as alíquotas de 1,65% para o PIS-Importação e de 7,6% para a Cofins-Importação. Essas alíquotas são válidas para as importações como regra geral, com alíquotas diferenciadas para produtos, os quais pode-se citar como exemplo os veículos, pneus novos, cerveja, gasolina, entre outros. No quadro 04 seguem mais informações sobre o PIS-Importação e a COFINS-Importação:

FATO GERADOR	data do registro da declaração de Importação (DI), ou na data do pagamento no caso de prestação de serviços.
BASE DE CÁLCULO	valor aduaneiro (VA) + ICMS "fictício" (utilizado apenas para cálculo dessas contribuições) + PIS/Pasep + Cofins FÓRMULA: $=(((VA+II+IPI)/0,83 \text{ ICMS})-II-IPI)/0,9075 \text{ PIS E COFINS}$
ALÍQUOTA	PIS/Pasep = 1,65% e Cofins = 7,6%
LEGISLAÇÃO	<p>PIS/Pasep</p> <ul style="list-style-type: none"> * artigo 195, I, b, IV, e artigo 239 da Constituição Federal; * Leis Complementares nº 7/70, 8/70 e 26/75; * diversas Leis e Medidas Provisórias, em especial, Leis nº 9.715/98, 9.718/98, 10.637/02 (MP nº 66/02) e Lei nº 10.865/04 (MP nº 164/04); * Regulamento do PIS/Pasep e Cofins: Decreto nº 4.524/02; * Instruções Normativas, Portarias, Atos Declaratórios, etc. <p>Cofins</p> <ul style="list-style-type: none"> * artigo 195, I, b, IV, da Constituição Federal; * Lei Complementar nº 70/91; * diversas Leis e Medidas Provisórias, em especial, Leis nº 9.715/98, 9.718/98, 10.833/03 (MP nº 135/03) e Lei nº 10.865/04 (MP nº 164/04); * Regulamento do PIS/Pasep e Cofins: Decreto nº 4.524/02; * Instruções Normativas, Portarias, Atos Declaratórios, etc.

Quadro 04: PIS/Pasep e Cofins

Fonte: Elaborado pelo autor

Os créditos dessas contribuições são tratados pelo artigo 15 da Lei 10.865/04. Segundo Higuchi H., Higuchi F., Higuchi C. (2007, p. 901):

O art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, dispõe que as pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo de PIS/PASEP e COFINS poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições....

Com relação à apuração desses créditos, eles serão apurados mediante a aplicação de 9,25%. Conforme Higuchi H., Higuchi F., Higuchi C. (2007, p. 901), “O crédito será apurado mediante aplicação da alíquota de 1,65% para o PIS e a de 7,6% para a COFINS sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições na importação, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição”.

Tanto o PIS/Pasep quanto a Cofins, estão sujeitas aos princípios tributários da legalidade, da anterioridade, da isonomia, irretroatividade e capacidade contributiva. Obedecem ao princípio da noventena tributária (art. 150, III, c), ou seja, as alterações acerca dessas contribuições somente passam a valer após 90 dias decorridos, depois de publicadas as alterações. No quadro 04 puderam ser observadas mais informações acerca do PIS/Pasep e da Cofins.

O momento em que deve acontecer o pagamento dessas duas contribuições é quando ocorre o registro da DI no Siscomex, e este pagamento é confirmado via débito automático em conta corrente previamente cadastrada.

Conforme já visto, com amparo no artigo 15 da Lei nº 10.865/2004, as empresas assim enquadradas poderão creditar-se, de forma integral, dos valores pagos de PIS/Pasep e Cofins e, esses mesmos valores, podem ser abatidos do valor a pagar dessas contribuições no momento da apuração dos PIS/Pasep e Cofins sobre o faturamento. Dessa forma, isso representa apenas uma antecipação do tributo a ser pago no faturamento, não representando custo para o importador. O único reflexo da obrigação de recolhimento dessas contribuições por meio do regime não-cumulativo é com relação ao desembolso financeiro, ou seja, o efeito que esses valores tem no caixa das empresas.

De acordo com Ashikaga (2007, p. 99):

Para esses contribuintes, não haverá aumento da carga tributária ou do custo de importação, mas mera antecipação do tributo atualmente pago na venda do bem importado, acarretando um inconveniente no fluxo de caixa com o pagamento na importação.

Como verificou-se, é importante que as empresas estejam alinhadas com os créditos tributários, justamente para que o único efeito sobre suas atividades seja o desembolso de

caixa, que aliás, será possível observar que esse desembolso detém uma boa fatia dos recursos disponibilizados para que se possam concretizar processos de importação de mercadorias.

2.2.4 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um imposto de competência estadual, conforme estabelecido no artigo 155, II e § 2º, da Constituição Federal, que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. O imposto também incide sobre operações de importação, qualquer que seja a sua finalidade, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio do destinatário da mercadoria, portanto, será aplicada a alíquota interna deste mesmo Estado.

Gorges (2005, p. 416) define que a base de cálculo do ICMS é:

a soma das seguintes parcelas: o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação; o imposto de importação; o imposto sobre produtos industrializados; o imposto sobre operações de câmbio; quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas devidas às repartições alfandegárias e o montante do próprio imposto.

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é um imposto desvinculado de atividade estatal específica, e destinado a compor o orçamento dos Estados e também do Distrito Federal. Submete-se aos princípios tributários da legalidade, anterioridade, isonomia, irretroatividade e capacidade contributiva, além dos específicos, princípio da não-cumulatividade, noventena, seletividade e imunidades constitucionais. Suas alterações devem respeitar o princípio da noventena tributária, passando a valer após decorridos 90 dias da data de publicação do ato legal. No quadro abaixo podem ser observadas mais informações acerca do ICMS:

FATO GERADOR	desembaraço aduaneiro de mercadorias, bens e serviços prestados no exterior ou que tenha iniciado no exterior.
BASE DE CÁLCULO	valor da mercadoria, bem ou serviço, conforme valores da declaração de importação (D.I.), somando ao valor o I.I., IPI e Imposto sobre Operações de Câmbio (IOC), além das demais despesas aduaneiras, além do montante do próprio imposto. FÓRMULA: $=(VA+II+IPI+PIS+COFINS+TAXA\ SISCOMEX)/0,83$ ICMS
ALÍQUOTA	considera-se o estado de destino da mercadoria, ou seja, no estado de Santa Catarina, a alíquota interna é de 17%.
LEGISLAÇÃO	* art. 155, II e § 2º da Constituição Federal de 1988; * Lei Complementar nº 87/96 * ICMS (Estado de Santa Catarina): Lei nº 10.297/96; * ICMS: Regulamento do ICMS/SC (RICMS/SC): 2.870/01; * Portarias, Comunicados, Decisões Normativas, Respostas à Consulta, etc

Quadro 05: Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

Fonte: Elaborado pelo autor

Uma das discussões relacionadas ao ICMS é: para qual Estado será devido o ICMS, já que nem todas as mercadorias que são desembaraçadas em um determinado Estado necessariamente ficarão ou serão destinadas à contribuinte daquela Unidade da Federação. Está definido na legislação, através do Art. 155, II, § 2º, IX, alínea a, da Constituição Federal de 1988 e do art. 11, I, alínea “d” e “e”, da Lei Complementar nº 87/96, que o Estado para onde deverá ser recolhido o ICMS é aquele onde está situado o domicílio ou estabelecimento do destinatário da mercadoria.

Segundo Silva (2005, p. 120):

O ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é um tributo que tem o seu valor calculado por dentro, isso é, o valor do ICMS integra o preço do valor a ser cobrado do adquirente do produto. É também chamado de imposto não-cumulativo (imposto sobre o valor agregado – IVA), pois pode-se compensar o valor do ICMS devido na venda, com o ICMS sobre a mercadoria adquirida para revenda.

A incidência do ICMS na importação é a que representa o maior impacto ao fluxo de caixa das empresas em virtude da multiincidência tributária, já que a base de cálculo do ICMS, engloba, além do valor aduaneiro, todos os impostos, taxas e contribuições devidas à repartições alfandegárias, além do próprio imposto, como demonstrou-se no quadro 05.

Ainda sobre o aspecto de não-cumulatividade do ICMS, tratando a ênfase ao crédito tributário, Oliveira et al (2007 , p. 88) explica a sistemática dos saldos contábeis e fiscais:

Nesse caso, ao final de cada mês de apuração, a conta detentora do menor saldo será encerrada contra a outra, que passará a indicar o efetivo crédito da empresa ou débito a ser recolhido à Fazenda. Importante destacar que o saldo apurado pela contabilidade deve ser igual ao que consta do livro Registro de Apuração do ICMS. Outra maneira mais prática de efetuar esse controle contábil consiste em utilizar uma única conta, por exemplo, Conta Corrente ICMS.

O entendimento do ICMS é dificultado em virtude de ser uma norma extensa e complexa. Cada Estado possui uma legislação própria, seus regulamentos e anexos, com alguns pontos semelhantes na legislação entre um Estado e outro e também com muitas particularidades, além dos convênios e outras normas que celebram as operações entre os Estados.

2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E REDUÇÃO DOS IMPACTOS TRIBUTÁRIOS NOS PROCESSOS DE IMPORTAÇÃO

São analisadas neste tópico algumas alternativas para redução dos impactos tributários nas importações de mercadorias ou bens, por meio da realização de planejamento tributário, propondo saídas legais para minizar os custos e desembolsos de caixa na importação. Entre essas alternativas serão abordados temas como o Drawback, o diferimento e, também, a dispensa do recolhimento do ICMS, sendo este último relativo à importações de produtos destinados ao ativo permanente.

Fabretti L., Fabretti D. (2005, p. 76), define planejamento tributário:

... como a atividade preventiva que estuda *a priori* os atos e negócios jurídicos que o agente econômico (empresa, instituição financeira, cooperativa, associação etc.) pretende realizar. Sua finalidade é obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributária para o valor **realmente devido** por lei (destaques do autor).

O planejamento tributário consiste no estudo do negócio da empresa e na correlação entre a atividade da organização e a legislação ao qual esta entidade estará submetida, para que, de posse de informações estratégicas e sobretudo relevantes, constituam-se alternativas de redução no pagamento de tributos, com base em situações definidas em lei ou onde a lei não estabelece restrições.

Sendo assim, para Oliveira et al (2007 , p. 38):

Entende-se por planejamento tributário uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte.

Segundo Fabretti L., Fabretti D. (2005, p. 76), “a economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou de lacuna da lei denomina-se **elisão fiscal**.” (destaque do autor). Portanto, ao realizar-se uma redução de carga tributária com base em um ordenamento jurídico esta-se colocando em prática a chamada elisão fiscal, sem prejuízos para o contribuinte que a alcança e, também, sem caracterizar crime tributário, justamente por encontrar-se amparada na lei.

Por sua vez a alternativa não devidamente embasada em lei e que busque desta forma a redução ou não pagamento de tributos é chamada de evasão fiscal. Constitui crime e está prevista na Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e contra as Relações de Consumo (Lei nº 8.137/90) e fica o contribuinte sujeito à sanções penais pela prática indevida.

A maior motivação que impulsiona os empresários a irem de encontro à elaboração de um planejamento tributário consistente está na possibilidade de reduzir custos e, conseqüentemente, tornar-se mais competitivo perante seus concorrentes. Desta forma, Sagaz F., Sagaz C. (2007, p. 4) alerta que “a não observação da legislação tributária impactará diretamente na formação do custo de produção, podendo distorcer valores e dissimular os resultados dos respectivos produtos”. Entre tantas alternativas possíveis e legais para redução de custos, é inegável o quanto é importante conseguir reduzir tributos, principalmente quando fala-se falando de um país com uma das mais altas cargas tributárias do mundo.

De acordo com Oliveira et al (2007 , p. 38):

Redução de custos é a estratégia que mais se ouve ser empregada nos dias atuais, em todo o mundo globalizado. Sem dúvida, para obter o melhor resultado numa economia tão instável como a brasileira, um dos mais significativos instrumentos de que dispõem as empresas, para que possam racionalizar seus custos tributários, sem afrontar as diversas legislações que regem os mais diversificados tributos, é o planejamento tributário, em todas as fases da cadeia de valores do ciclo produtivo e comercial.

Diante de um país com um sistema de normas tributárias tão complexas, pode-se perceber a importância dessa ferramenta, fundamental para aspectos como sobrevivência no mercado e competitividade. E cada vez mais, o planejamento tributário vem sendo incorporado ao dia-a-dia das empresas, porém é importante ressaltar que para que haja sucesso é fundamental o investimento em conhecimento e o acompanhamento das mudanças

nas legislações, que são constantes.

2.3.1 Drawback

O Drawback é um incentivo às exportações de bens produzidos no Brasil, criado por meio do Decreto-Lei nº 37, de 21 de novembro de 1966, que permite que as empresas exportadoras importem insumos, matérias-primas, materiais secundários, partes e peças, destinados à fabricação de produtos que serão exportados, usufruindo de suspensão ou isenção dos tributos pagos ou a serem pagos na importação, desde que comprovadas as operações, tenham elas ocorrido antes ou depois de apresentados as informações necessárias para que seja autorizado a fruição deste benefício, de acordo com a modalidade de drawback ao qual a empresa esteja enquadrada.

Segundo Ashikaga (2007, p. 217), “a legislação federal (...) permite ao importador industrial utilizar esse regime nas modalidades suspensão, isenção ou restituição dos tributos federais”.

No primeiro, o pedido de concessão deverá ser feito antes da importação dos insumos destinados à industrialização de produto que será destinado à exportação, para que as importações a serem realizadas já gozem da suspensão dos seguintes tributos: II, IPI, ICMS, PIS/Pasep, Cofins, além do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM). O ICMS, quando suspenso, é fiscalizado pelas Secretarias de Fazenda dos Estados, com base no Convênio nº 27/90 do CONFAZ e nas alterações subsequentes.

No drawback isenção, o pedido de concessão é feito após a exportação do produto industrializado, sendo concedido em forma de nova importação de insumos, como reposição, beneficiando-se da isenção dos seguintes tributos: II, IPI, PIS/Pasep, Cofins e AFRMM. Conforme Sagaz F., Sagaz C. (2007, p. 8), “A modalidade de Drawback Isenção é muito segura, pois o compromisso de exportação já foi totalmente cumprido. Desta forma, é necessário reimportar os insumos utilizados na estrutura do produto exportado com desoneração dos tributos”.

O pedido de ato concessório de drawback para os casos de drawback suspensão e drawback isenção deve ser encaminhado para análise à Secretaria de Comércio Exterior (Secex). O Secex é o responsável pela análise do pedido, para verificar as informações nele

prestadas e constatar o cumprimento dos pré-requisitos necessários, por meio do Relatório Unificado de Drawback (RUD) que deve trazer informações dos Registros de Exportação (RE) e também das Declarações de Importação (DI) registrados no Siscomex, comprovando as operações de exportação e importação. No drawback suspensão o pedido é feito antes da importação dos produtos destinados a industrialização dos produtos a serem exportados, é então concedido ato concessório, condicionado, posteriormente, a entrega ao Secex do RUD para auditoria do processo. No drawback isenção, a importação é realizada e, somente após, é feito um levantamento dos insumos necessários à industrialização dos produtos exportados, para que essas informações passem a constar no pedido de ato concessório, via RUD. Em caso de aprovação das informações constantes do pedido, o Secex concede ao solicitante o ato concessório para utilização do benefício. Sobre o drawback restituição, o mesmo é de competência da Receita Federal do Brasil.

O prazo de vigência do benefício é de um ano, podendo ser prorrogado por mais um ano mediante apresentação junto ao Secex de termo aditivo de ato concessório de drawback. A exceção à regra é para os casos de importação de insumos destinados à produção de bens de capital de longo ciclo de fabricação, onde o prazo máximo para utilização do benefício passa a ser de cinco anos.

Uma das dificuldades da utilização do drawback suspensão está relacionado à necessidade de apresentação dos dados relativos às importações de insumos e também dos produtos exportados que utilizaram-se de tais insumos em seu processo de industrialização, uma vez que, é imprescindível que haja um plano de exportação muito bem definido para o sucesso na utilização do benefício nessa modalidade. No drawback isenção uma das dificuldades principais é com relação à pontualidade na elaboração do pedido de ato concessório, pois, principalmente, nos casos de empresas do setor de tecnologia, os insumos utilizados no processo são constantemente revistos, melhorados ou até substituídos por outros ou até mesmo há a substituição de boa parte dos produtos, até então comercializados, por outros que atendam a demanda por novas tecnologias de clientes cada vez mais exigentes, além do prazo de prescrição para utilização do incentivo, que é de dois anos.

Sagaz F., Sagaz C. (2007, p. 6) coloca a respeito do drawback, que “...trata-se de um benefício antigo, no entanto, pouco conhecido e utilizado pelas empresas exportadoras que importam insumos para o processo produtivo”. Nota-se a partir desta citação, que esse é mais um dos obstáculos (talvez o pior) à utilização do incentivo, em virtude da falta de conhecimento das empresas que poderiam ser beneficiadas na redução do custo de seus

produtos e de suas saídas de caixa, deixando inclusive de praticar preços mais competitivos.

Ainda relacionado à falta de conhecimento sobre o incentivo às exportações, Sagaz F., Sagaz C. (2007, p. 6) aborda um dado interessante:

A realização de uma pesquisa em todos os Congressos Brasileiros de Custos, para identificar artigos sobre o tema “Drawback”, evidenciou que este assunto foi abordado apenas em um evento, ou seja, no XI Congresso Brasileiro de Custos: “Drawback como Instrumento Estratégico de Competitividade para Redução de Custos nas Negociações Internacionais”. O artigo mencionado apresentou um exemplo hipotético sobre a modalidade de Drawback Suspensão.

É notável a partir do comentário acima que a falta de conhecimento ainda é uma das principais causas da pouca utilização do drawback e, em virtude disso, o conhecimento desse incentivo configura atualmente um diferencial competitivo em relação às demais empresas.

O Drawback é amparado pelo artigo 78 do Decreto Lei nº 37/66, pelo capítulo V do RA (Decreto nº 6.759/2009), pela portaria SECEX nº 25/08 e alterações posteriores, além de outros dispositivos legais.

2.3.2 Diferimento de ICMS

Com relação ao diferimento do ICMS, tão importante e estratégico, em virtude da elevada carga tributária do ICMS, inerente aos processos de importação, o Estado de Santa Catarina constituiu previsão legal para tal por meio do art 10, inciso II e III, do Anexo 3 do Regulamento do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços do Estado de Santa Catarina (RICMS/SC).

O artigo 10 estabelece que, as empresas que obtiverem junto à administração tributária regime especial para a importação de mercadorias para industrialização ou comercialização, poderão diferir para a etapa seguinte de circulação da entrada no estabelecimento importador, o imposto devido no desembarço aduaneiro, em importações realizadas em portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, situados em Santa Catarina.

A empresa estudada enquadra suas operações nos incisos II e III, que estabelecem que o diferimento se aplica à mercadoria destinada à utilização como matéria-prima, material intermediário ou material secundário em processo de industrialização em território catarinense ou ainda de mercadorias destinadas à comercialização.

Tem-se a oportunidade de analisar as importações efetuadas pela empresa estudada e o impacto dos tributos nessas operações, portanto verifica-se o quanto é relevante diferir o ICMS, como alternativa de planejamento tributário.

2.3.3 Dispensa de recolhimento do ICMS nas importações para o ativo imobilizado

Até o final de 2008, em uma importação de bens com o objetivo de integrá-los ao ativo imobilizado o contribuinte que desejasse obter condição para não recolher o ICMS nessas operações deveria entrar com um processo junto à Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Santa Catarina (SEFAZ/SC), contendo atestado de inexistência de produção nacional para obter regime especial específico para aquela importação. Ressalta-se o detalhe de que a cada novo processo ou a cada nova importação de bens para compôr o imobilizado, o contribuinte era obrigado a repetir esse mesmo procedimento.

Atualmente, mediante alteração na legislação, o procedimento anterior não é mais necessário. A partir do Decreto nº 1.923, de 27/11/2008, não é mais necessário requerer o regime especial junto à Secretária de Estado da Fazenda (SEFAZ) para diferir o ICMS nas importações destes bens, mas somente observar os procedimentos abaixo:

- Obter visto prévio no posto da SEFAZ, na Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS;
- A primeira via da guia de liberação do ICMS deverá acompanhar a mercadoria ou bem no seu transporte;
- O despacho aduaneiro deve acontecer em portos ou aeroportos catarinenses.

Além de eliminar a necessidade de regime especial, o benefício abrange as importações de quaisquer bens para o ativo imobilizado, uma vez que, dispensa o atestado de produção nacional.

O imposto a recolher será apurado mensalmente, pelo confronto entre débitos e créditos escriturados durante o mês no livro Registro de Apuração do ICMS, no mesmo número previsto para crédito do ativo permanente, que hoje é de 48 meses. Ou seja, o crédito

referente ao ICMS na compra de ativo imobilizado deve ser compensado no prazo de 48 meses e, desta forma, o mesmo tratamento dado ao crédito foi aplicado ao débito do imposto, fazendo com que todo mês o valor do débito seja igual ao crédito do imposto, ou seja, deixa de existir efetivamente o recolhimento.

Toda esta operação está condicionada ao fato de que o contribuinte não seja devedor na Fazenda Estadual.

Os dispositivos legais que amparam essa operação para não recolhimento do ICMS no despacho aduaneiro são: artigo 53, parágrafo 7º e 8º do Decreto nº 2.870/01 e anexo 6, artigo 192 do mesmo decreto, que é o Regulamento do ICMS de Santa Catarina.

3 ESTUDO DE CASO

Visando fornecer mais informações a respeito do presente trabalho, apresenta-se alguns aspectos sobre a empresa que serviu de base para as informações coletadas neste estudo de caso. Apresenta-se aspectos como ramo de atuação, número de estabelecimentos, total de colaboradores, faturamento anual e regime de tributação do lucro.

Conforme tratado anteriormente, a empresa estudada é uma indústria situada no Estado de Santa Catarina. Conta atualmente com cerca de 1.700 colaboradores diretos. Além do parque fabril catarinense, a empresa conta com mais duas filiais, uma no Estado do Paraná, no segmento de informática e outra no Estado do Amazonas, atuante no ramo de segurança. Também no ramo de segurança há mais uma empresa do grupo situada no Estado de Minas Gerais.

É uma empresa com capital 100% nacional, com mais de 30 anos de mercado e que atua nas áreas de telecomunicações, segurança e informática, com presença marcante em todo território nacional e em diversos países da América Latina e da Ásia. Está em período de expansão, com a proposta de até final de 2010 ampliar seu parque fabril em Santa Catarina.

Em 2008, a empresa registrou um faturamento de mais de trezentos e dez milhões de reais, uma média de aproximadamente vinte e seis milhões mensais. Já em 2009, a empresa já faturou mais de duzentos e setenta milhões de reais, resultando em uma média mensal de faturamento de pouco mais de vinte sete milhões mensais, isso até outubro deste ano. Isso considerando dentro desses dois períodos, ou seja, 2008 e 2009, os impactos da crise financeira internacional que afetou o mercado brasileiro desde o último quadrimestre de 2008 até metade de 2009, aproximadamente. No momento atual a empresa encontra-se em pleno crescimento e aplicando as lições proporcionadas pelo momento difícil, que fez com que houvesse uma forte mudança cultural dentro do ambiente da organização.

Em virtude do seu faturamento, mencionado anteriormente, a empresa estudada pode ser considerada uma empresa de grande porte, sendo obrigada ao enquadramento no regime de apuração do imposto de renda com base no lucro real (cuja apuração poderá ser feita anualmente ou mensalmente), já que seu faturamento anual ultrapassa o limite de R\$ 48.000.000,00, conforme estabelecido pelo art. 246, inciso I, do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda).

Segundo Silva (2005, p. 233), o lucro real “é uma forma complexa de apuração do

IRPJ e CSLL. Tem como fato gerador o resultado contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações determinadas na legislação tributária”.

A empresa apura o imposto de renda com base no lucro real anual, porém mensalmente apura o valor do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com base no balanço.

Está sujeita ao regime da não-cumulatividade, que consiste na apuração do IPI, PIS/Pasep, Cofins e ICMS com base no confronto de débitos (originados nas saídas do estabelecimento) e créditos (apropriados na entrada de materiais com direito à obtenção do mesmo). No momento da apuração há o confronto entre os débitos e os créditos e, se os débitos forem maiores que os créditos, a empresa deve recolher a diferença pertinente ao tributo apurado. Caso contrário, ou seja, em caso de créditos maiores que os débitos, a empresa não recolhe o tributo e leva o saldo dos créditos menos os débitos do mês para o próximo período de apuração.

Em relação às alternativas legais trabalhadas em forma de planejamento tributário, a empresa utiliza o diferimento do ICMS na entrada de matérias primas, produtos acabados e peças de reposição de máquinas que, como visto anteriormente, transfere a obrigação do recolhimento desse tributo para a etapa seguinte de circulação da mercadoria, que se dá pela saída do produto industrializado do estabelecimento. A empresa também segue a legislação do Estado de Santa Catarina para usufruir da dispensa do recolhimento do ICMS na aquisição de bens destinados a compôr o ativo permanente, mediante importações realizadas de posse da Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS. Além das alternativas já mencionadas, há também a utilização do Drawback na modalidade Isenção, o que garante a empresa reflexos no seu caixa e no custo dos produtos importados tornando a empresa mais competitiva no mercado internacional.

Uma informação bastante relevante para entender o impacto desses valores para a empresa estudada é que a mesma importa cerca de dois terços de seus insumos aplicados no processo produtivo. A seguir abordam-se as alternativas de planejamento tributário mencionadas por meio da transcrição de dados relativos a processos reais de importação, que foram efetivamente realizados. Evidencia-se também os aspectos de redução nos custos e nas saídas de caixa, baseado nos conceitos já tratados nesse trabalho, procurando confrontar os valores devidos, caso a empresa não fizesse nenhum tipo de planejamento tributário, e os valores que realmente foram recolhidos, evidenciando aqueles que deixaram de ser desembolsados.

3.1 ANÁLISE DE PROCESSOS DE IMPORTAÇÃO

A seguir alguns processos de importação dos anos de 2008 e 2009 são analisados, com base nos próprios documentos da empresa utilizada para a elaboração deste estudo de caso. Portanto são reais os dados apresentados, onde pretende-se demonstrar por meio de tabelas e gráficos os efeitos, na prática, das alternativas de planejamento tributário estudadas neste trabalho.

3.1.1 Importação de matéria prima

Para a importação de matérias primas, mediante pedido de concessão de Regime Especial encaminhado ao governo do Estado de Santa Catarina, a empresa estudada, adquiriu o direito de diferir o ICMS. Desta forma, a empresa recolherá o referido tributo em sua etapa seguinte, ou seja, na saída do produto do estabelecimento.

Tabela 01: Cálculo dos tributos incidentes na importação de matéria prima.

SEM DIFERIMENTO DE ICMS		COM DIFERIMENTO DO ICMS	
NCM:	8536.50.90	NCM:	8536.50.90
Alíquota I.I. (TEC):	16%	Alíquota I.I. (TEC):	16%
Alíquota IPI (TIPI):	15%	Alíquota IPI (TIPI):	15%
Dólar:	1,96	Dólar:	1,96
Taxa Siscomex	40,00	Taxa Siscomex	40,00
Valor da Importação:	US\$	Valor do:	US\$
Frete Internacional:	100,00	Frete Internacional:	100,00
Seguro:	10,73	Seguro:	10,73
Valor da Mercadoria:	6.799,73	Valor da Mercadoria:	6.799,73
Valor Aduaneiro:	6.910,46	Valor Aduaneiro:	6.910,46
Valor dos Tributos	R\$	Valor do:	R\$
Valor Aduaneiro:	13.544,50	Valor Aduaneiro:	13.544,50
Base de Cálculo I.I.	13.544,50	Base de Cálculo I.I.	13.544,50
Valor do I.I. = BC * 16%	2.167,12	Valor do I.I. = BC * 16%	2.167,12
Base de Cálculo I.P.I.	15.711,62	Base de Cálculo I.P.I.	15.711,62
Valor do I.P.I. = BC * 15%	2.356,74	Valor do I.P.I. = BC * 15%	2.356,74
Base Cálculo PIS/Pasep	19.003,03	Base Cálculo PIS/Pasep	19.003,03
Valor PIS/Pasep = BC * 1,65%	313,55	Valor PIS/Pasep = BC * 1,65%	313,55
Base Cálculo Cofins	19.003,03	Base Cálculo Cofins	19.003,03
Valor Cofins = BC * 7,6%	1.444,23	Valor Cofins = BC * 7,6%	1.444,23
Base de Cálculo do ICMS	23.935,12	Base de Cálculo do ICMS	23.935,12
Valor ICMS = BC * 17%	4.068,97	Valor ICMS = BC * 17%	-
Total dos Impostos	10.350,61	Total dos Impostos	6.281,64

Fonte: Elaborada pelo autor

Sem o ônus do recolhimento do ICMS na entrada dessas matérias primas, não há saída de caixa e o reflexo pode ser verificado na tabela 01, onde são apresentados dados com base em uma importação realizada sem o diferimento do ICMS e, em paralelo, são apresentados também os valores já sem o recolhimento do tributo estadual.

Na tabela 02, busca-se evidenciar a proporcionalidade de cada tributo inerente à importação de matéria prima em relação ao valor aduaneiro, composto basicamente pelo valor do frete internacional, seguro e o próprio valor da mercadoria, além do percentual desses valores dentro do próprio valor aduaneiro. Cabe ressaltar que, como já visto anteriormente, as alíquotas aplicáveis ao II e ao IPI variam de acordo com a NCM vinculada a esses produtos, portanto é natural que, mesmo estudando vários processos de importação de matéria prima, o percentual de cada tributo sobre o valor aduaneiro varie bastante, inclusive quando analisa-se o ICMS e o PIS e a Cofins – Importação, uma vez que, a base de cálculo desses tributos também contempla os valores do II e do IPI.

Tabela 02: Proporção dos valores da importação e dos tributos sobre o valor aduaneiro

DIFERIMENTO DE ICMS:	SEM	COM	SEM - COM	% (SEM)	% (COM)
NCM:	8536.50.90	8536.50.90			
Alíquota I.I. (TEC):	16%	16%			
Alíquota IPI (TIPI):	15%	15%			
Dólar:	1,96	1,96			
Taxa Siscomex	40,00	40,00			
Valor da Importação:	US\$	US\$			
Frete Internacional:	100,00	100,00		1,45	1,45
Seguro:	10,73	10,73		0,16	0,16
Valor da Mercadoria:	6.799,73	6.799,73		98,40	98,40
Valor Aduaneiro:	6.910,46	6.910,46		100,00	100,00
Valor dos Tributos	R\$	R\$			
Valor Aduaneiro:	13.544,50	13.544,50			
Base de Cálculo I.I.	13.544,50	13.544,50			
Valor do I.I. = BC * 16%	2.167,12	2.167,12	-	16,00	16,00
Base de Cálculo I.P.I.	15.711,62	15.711,62			
Valor do I.P.I. = BC * 15%	2.356,74	2.356,74	-	17,40	17,40
Base Cálculo PIS/Pasep	19.003,03	19.003,03			
Valor PIS/Pasep = BC * 1,65%	313,55	313,55	-	2,31	2,31
Base Cálculo Cofins	19.003,03	19.003,03			
Valor Cofins = BC * 7,6%	1.444,23	1.444,23	-	10,66	10,66
Base de Cálculo do ICMS	23.935,12	23.935,12			
Valor ICMS = BC * 17%	4.068,97	-	4.068,97	30,04	-
Total dos Impostos	10.350,61	6.281,64	4.068,97	76,42	46,38

Fonte: Elaborada pelo autor

Para o caso acima, a empresa teve um desembolso de R\$ 13.544,50, se for considerado apenas o valor aduaneiro, porém, além disso, por estar promovendo a entrada de

produtos estrangeiros em território nacional, há agora a obrigação de efetuar o recolhimento dos tributos, conforme valores acima, onde esse montante representa 76,42% do valor aduaneiro, sendo que, só o ICMS é responsável por 30,04% deste valor, evidenciando claramente o efeito da multiincidência tributária no referido tributo. Ou seja, nesta importação de matéria prima, além do desembolso pela compra das mercadorias (R\$13.544,50), houve também o desembolso de mais R\$ 10.350,61 em tributos, somando a quantia de R\$ 23.895,12.

A empresa estudada importa matérias primas com diferimento do ICMS, portanto segundo os dados acima, o montante dos tributos recolhidos foi de 46,38% do valor aduaneiro. Conseqüentemente, com a aplicação do benefício foi possível evitar uma saída de caixa no valor de R\$ 4.068,97, valor este que corresponde ao ICMS, conforme evidenciado no gráfico abaixo:

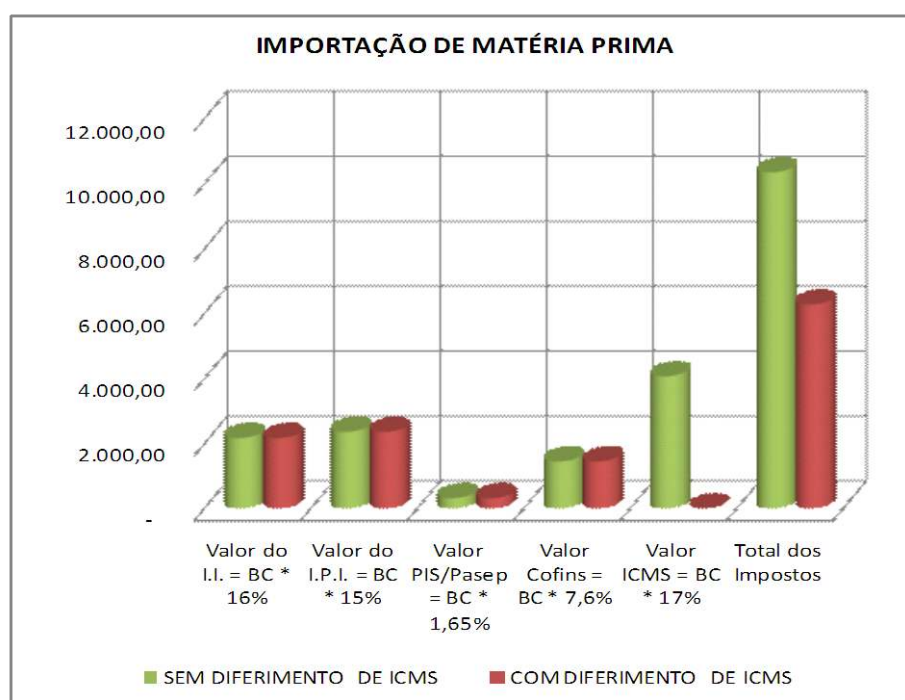


Gráfico 1: Importação de matéria prima

Fonte: Elaborado pelo autor

Na tabela 03 constam os percentuais de cada tributo em relação ao total dos tributos recolhidos, para a situação onde houve a importação sem diferimento do ICMS e para a situação onde o diferimento foi aplicado:

Tabela 03: Proporção de cada tributo sobre o total dos tributos

DIFERIMENTO DE ICMS:	SEM	COM	% (SEM)	% (COM)
Valor dos Tributos	R\$	R\$		
Valor Aduaneiro:	13.544,50	13.544,50		
Base de Cálculo I.I.	13.544,50	13.544,50		
Valor do I.I. = BC * 16%	2.167,12	2.167,12	20,94	34,50
Base de Cálculo I.P.I.	15.711,62	15.711,62		
Valor do I.P.I. = BC * 15%	2.356,74	2.356,74	22,77	37,52
Base Cálculo PIS/Pasep	19.003,03	19.003,03		
Valor PIS/Pasep = BC * 1,65%	313,55	313,55	3,03	4,99
Base Cálculo Cofins	19.003,03	19.003,03		
Valor Cofins = BC * 7,6%	1.444,23	1.444,23	13,95	22,99
Base de Cálculo do ICMS	23.935,12	23.935,12		
Valor ICMS = BC * 17%	4.068,97	-	39,31	-
Total dos Impostos	10.350,61	6.281,64	100,00	100,00

Fonte: Elaborada pelo autor

O ICMS foi responsável por quase 40% da carga tributária incidente. O percentual de cada tributo na importação sem e com diferimento de ICMS é melhor evidenciado por meio dos gráficos abaixo:

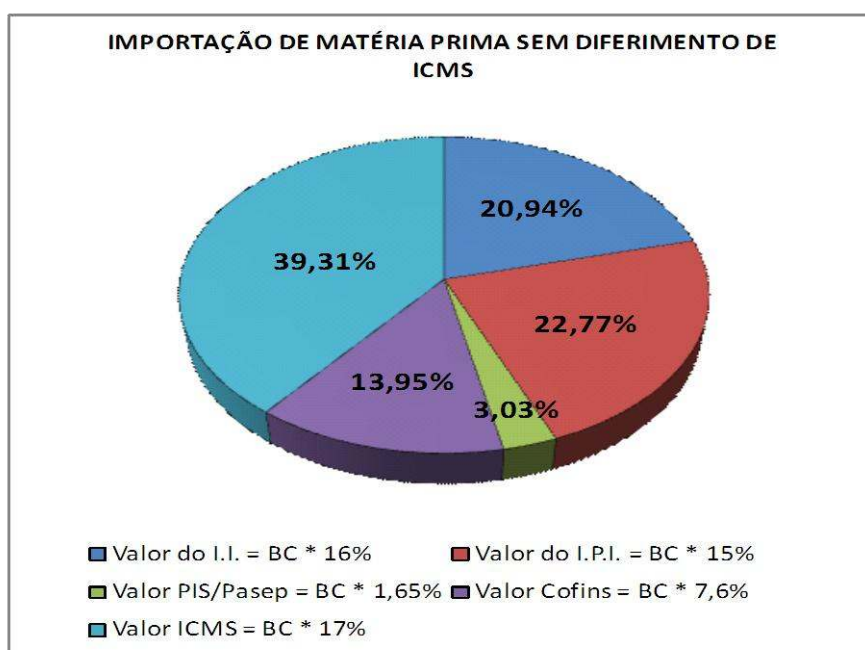


Gráfico 2: Importação de matéria prima sem diferimento de ICMS

Fonte: Elaborado pelo autor

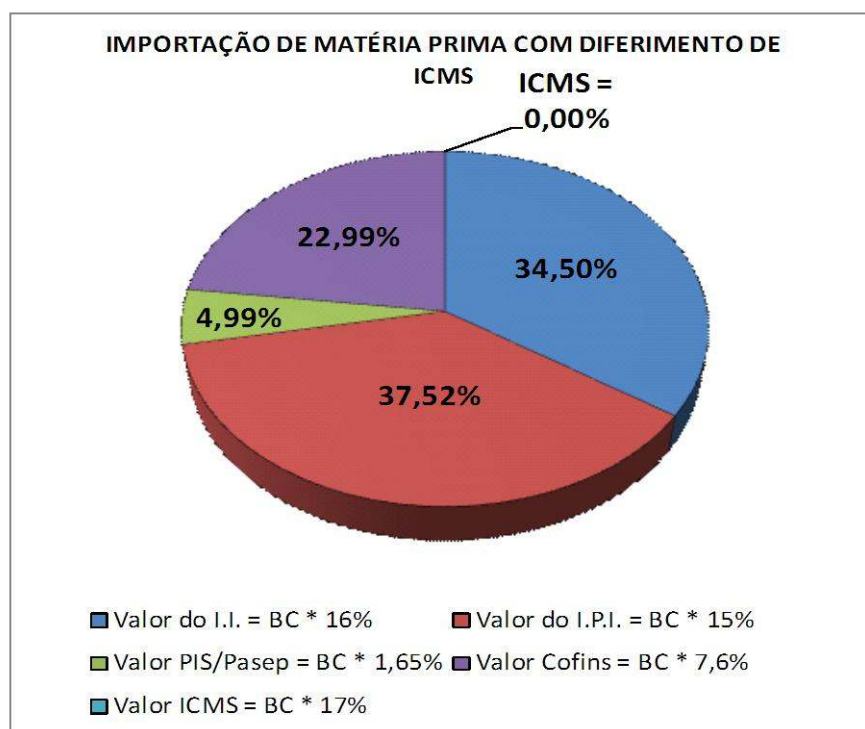


Gráfico 3: Importação de matéria prima com diferimento de ICMS

Fonte: Elaborado pelo autor

3.1.2 Importação de mercadorias para revenda

Na importação de mercadorias para revenda contempla-se mais um caso de importação utilizando o regime especial que permite o diferimento do ICMS, considerando que além dos produtos importados enquadrados como matéria prima e dos produtos para revenda, também podem ter o ICMS diferido as importações de peças de reposição para máquinas do ativo imobilizado. Seguindo a sistemática tratada anteriormente, consta abaixo a tabela 04, que apresenta o cálculo dos tributos incidentes sobre a importação de produtos acabados destinados à revenda, considerando a importação com pagamento do ICMS e o não pagamento em virtude da utilização do regime especial:

Tabela 04: Cálculo dos tributos incidentes na importação de mercadorias

SEM DIFERIMENTO DE ICMS		COM DIFERIMENTO DO ICMS	
NCM:	8443.32.99	NCM:	8443.32.99
Alíquota I.I. (TEC):	16%	Alíquota I.I. (TEC):	16%
Alíquota IPI (TIPI):	15%	Alíquota IPI (TIPI):	15%
Dólar:	2,1864	Dólar:	2,1864
Taxa Siscomex	40,00	Taxa Siscomex	40,00
Valor da Importação:	US\$	Valor do:	US\$
Frete Internacional:	1.616,00	Frete Internacional:	1.616,00
Seguro:	96,19	Seguro:	96,19
Valor da Mercadoria:	107.992,09	Valor da Mercadoria:	107.992,09
Valor Aduaneiro:	109.704,28	Valor Aduaneiro:	109.704,28
Valor dos Tributos	R\$	Valor do:	R\$
Valor Aduaneiro:	239.857,44	Valor Aduaneiro:	239.857,44
Base de Cálculo I.I.	239.857,44	Base de Cálculo I.I.	239.857,44
Valor do I.I. = BC * 16%	38.377,19	Valor do I.I. = BC * 16%	38.377,19
Base de Cálculo I.P.I.	278.234,63	Base de Cálculo I.P.I.	278.234,63
Valor do I.P.I. = BC * 15%	41.735,19	Valor do I.P.I. = BC * 15%	41.735,19
Base Cálculo PIS/Pasep	336.521,68	Base Cálculo PIS/Pasep	336.521,68
Valor PIS/Pasep = BC * 1,65%	5.552,61	Valor PIS/Pasep = BC * 1,65%	5.552,61
Base Cálculo Cofins	336.521,68	Base Cálculo Cofins	336.521,68
Valor Cofins = BC * 7,6%	25.575,65	Valor Cofins = BC * 7,6%	25.575,65
Base de Cálculo do ICMS	423.057,92	Base de Cálculo do ICMS	423.057,92
Valor ICMS = BC * 17%	71.919,85	Valor ICMS = BC * 17%	-
Total dos Impostos	183.160,49	Total dos Impostos	111.240,64

Fonte: Elaborada pelo autor

Analisando os dados acima verifica-se que deixaram de ser desembolsados do caixa da empresa mais de 70 mil reais de ICMS, que assim passam a ficar à disposição da empresa para aplicação em algum outro tipo de gasto (quem sabe uma importação de menor valor) ou até mesmo para ser aplicado a título de investimento. Enfim, o fato é que a entidade passa a contar com um recurso que sem o diferimento mediante regime repecial estaria destinado ao pagamento do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro de mercadoria importada. Abaixo apresenta-se graficamente as diferenças encontradas nas duas opções de importação de mercadorias, com relação ao recolhimento dos tributos, ou seja, como seria a importação sem a realização do planejamento tributário adequado e como realmente ela aconteceu, uma vez que a empresa detinha condições para buscar o não pagamento do ICMS por meio do regime especial:

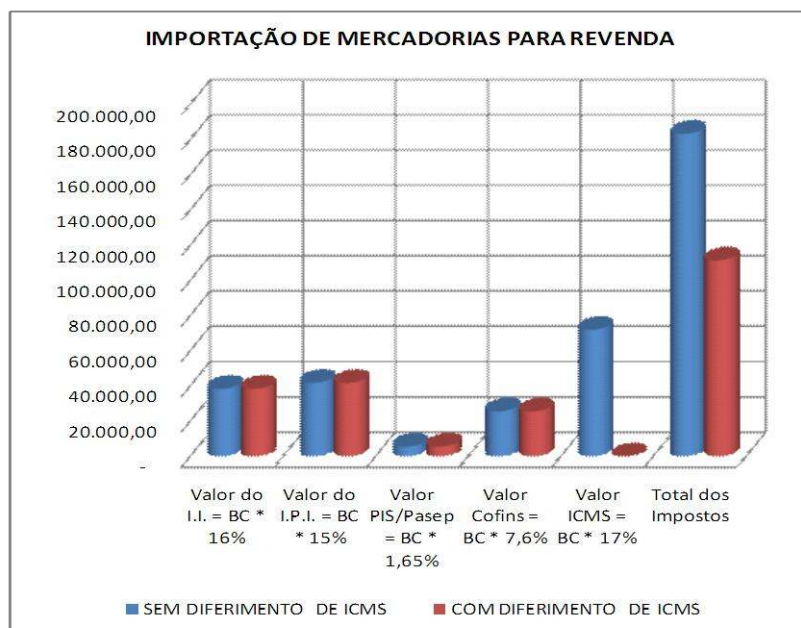


Gráfico 4: Importação de mercadorias para revenda

Fonte: Elaborado pelo autor

É interessante mencionar também que o caso apresentado acima representa uma importação registrada a um dólar no valor de R\$ 2,1864, ou seja, como os tributos são calculados em cima do valor aduaneiro, em reais, quanto mais alta a taxa do dólar maior será o valor aduaneiro e em consequência disso o valor dos tributos a recolher são muito maiores, ocasionando um impacto ainda maior em termos de caixa.

Tabela 05: Proporção dos valores da importação e dos tributos sobre o valor aduaneiro (2)

DIFERIMENTO DE ICMS:	SEM	COM	SEM - COM	% (SEM)	% (COM)
NCM:	8443.32,99	8443.32,99			
Alíquota I.I. (TEC):	16%	16%			
Alíquota IPI (TIPI):	15%	15%			
Dólar:	2,1864	2,1864			
Taxa Siscomex	40,00	40,00			
Valor da Importação:	US\$	US\$			
Frete Internacional:	1.616,00	1.616,00		1,47	1,47
Seguro:	96,19	96,19		0,09	0,09
Valor da Mercadoria:	107.992,09	107.992,09		98,44	98,44
Valor Aduaneiro:	109.704,28	109.704,28		100,00	100,00
Valor dos Tributos	R\$	R\$			
Valor Aduaneiro:	239.857,44	239.857,44			
Base de Cálculo I.I.	239.857,44	239.857,44			
Valor do I.I. = BC * 16%	38.377,19	38.377,19	-	16,00	16,00
Base de Cálculo I.P.I.	278.234,63	278.234,63			
Valor do I.P.I. = BC * 15%	41.735,19	41.735,19	-	17,40	17,40
Base Cálculo PIS/Pasep	336.521,68	336.521,68			
Valor PIS/Pasep = BC * 1,65%	5.552,61	5.552,61	-	2,31	2,31
Base Cálculo Cofins	336.521,68	336.521,68			
Valor Cofins = BC * 7,6%	25.575,65	25.575,65	-	10,66	10,66
Base de Cálculo do ICMS	423.057,92	423.057,92			
Valor ICMS = BC * 17%	71.919,85	-	71.919,85	29,98	-
Total dos Impostos	183.160,49	111.240,64	71.919,85	76,36	46,38

Fonte: Elaborada pelo autor

Na tabela 05 pode-se visualizar o percentual dos tributos em relação ao valor aduaneiro da carga importada.

Neste caso percebe-se claramente o peso dos tributos incidentes no processo de importação apresentado, onde além de pagar pela importação (valor aduaneiro) a quantia de R\$ 239.857,44, o importador terá pela sua frente (sem o diferimento do ICMS) mais R\$ 183.160,49 em tributos, que representam 76,36% do valor aduaneiro, sendo que, somente o ICMS responde por quase 30% desse valor. Ao aplicar o Regime Especial para esse caso observa-se que a carga tributária passa de 76,36% para 46,38% em relação ao valor aduaneiro.

Tabela 06: Proporção de cada tributo sobre o total dos tributos (2)

DIFERIMENTO DE ICMS:	SEM	COM	% (SEM)	% (COM)
Valor dos Tributos	R\$	R\$		
Valor Aduaneiro:	239.857,44	239.857,44		
Base de Cálculo I.I.	239.857,44	239.857,44		
Valor do I.I. = BC * 16%	38.377,19	38.377,19	20,95	34,50
Base de Cálculo I.P.I.	278.234,63	278.234,63		
Valor do I.P.I. = BC * 15%	41.735,19	41.735,19	22,79	37,52
Base Cálculo PIS/Pasep	336.521,68	336.521,68		
Valor PIS/Pasep = BC * 1,65%	5.552,61	5.552,61	3,03	4,99
Base Cálculo Cofins	336.521,68	336.521,68		
Valor Cofins = BC * 7,6%	25.575,65	25.575,65	13,96	22,99
Base de Cálculo do ICMS	423.057,92	423.057,92		
Valor ICMS = BC * 17%	71.919,85	-	39,27	-
Total dos Impostos	183.160,49	111.240,64	100,00	100,00

Fonte: Elaborada pelo autor

Por sua vez, na tabela 06, tem-se o quanto representam, em termos percentuais, o valor de cada tributo, sem o diferimento de ICMS e com o diferimento.

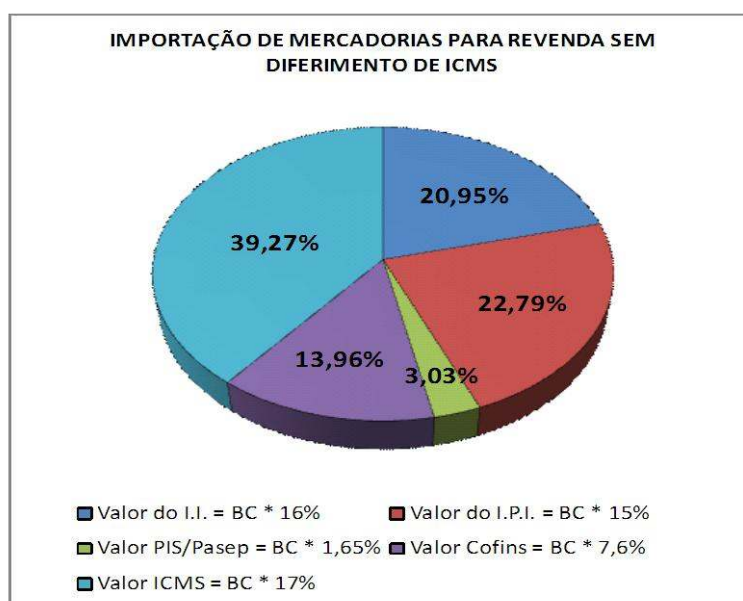


Gráfico 5: Importação de mercadorias para revenda sem diferimento de ICMS

Fonte: Elaborado pelo autor

As duas situações evidenciadas por meio das duas últimas colunas da tabela 06 são melhores visualizadas nos gráficos 05 e 06.

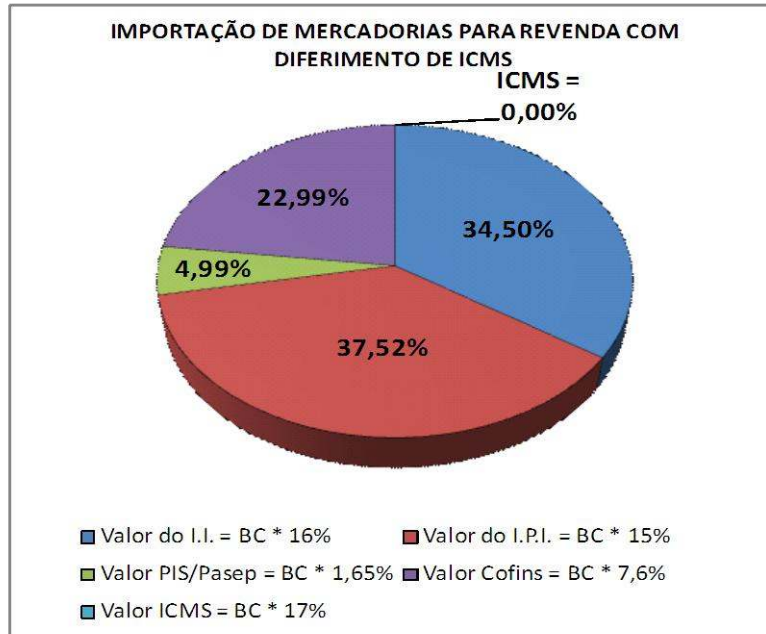


Gráfico 6: Importação de mercadorias para revenda com diferimento de ICMS
Fonte: Elaborado pelo autor

Através da análise dos gráficos acima percebe-se a representatividade de quase 40% do valor do ICMS no total dos tributos devidos, conforme apresentado no gráfico 05. Já no gráfico 06, percebe-se que os maiores valores passam a ser referente ao II e ao IPI, em virtude do alto percentual de alíquota definida de acordo com a classificação fiscal em que o produto está enquadrado, no caso a classificação fiscal é a 8443.32.99.

3.1.3 Importação de material de uso ou consumo

No que diz respeito à importação de material de uso ou consumo, há que se fazer a observação, conforme já foi abordado, que o benefício de diferir o ICMS para a etapa seguinte não se aplica para os casos em que o material não puder ser classificado como material intermediário, devendo assim, ser recolhido de forma integral, de acordo com o inciso II, do art. 10, do RICMS/SC. Desta forma, apresenta-se abaixo um exemplo de importação de material intermediário, sem o diferimento do ICMS e com o diferimento do ICMS:

Tabela 07: Cálculo dos tributos incidentes na importação de material de consumo

SEM DIFERIMENTO DE ICMS		COM DIFERIMENTO DO ICMS	
NCM:	9030.90.90	NCM:	9030.90.90
Alíquota I.I. (TEC):	8%	Alíquota I.I. (TEC):	8%
Alíquota IPI (TIPI):	5%	Alíquota IPI (TIPI):	5%
Dólar:	2,3162	Dólar:	2,3162
Taxa Siscomex	40,00	Taxa Siscomex	40,00
Valor da Importação:	US\$	Valor do:	US\$
Frete Internacional:	77,25	Frete Internacional:	77,25
Seguro:	0,39	Seguro:	0,39
Valor da Mercadoria:	440,00	Valor da Mercadoria:	440,00
Valor Aduaneiro:	517,64	Valor Aduaneiro:	517,64
Valor dos Tributos	R\$	Valor do:	R\$
Valor Aduaneiro:	1.198,96	Valor Aduaneiro:	1.198,96
Base de Cálculo I.I.	1.198,96	Base de Cálculo I.I.	1.198,96
Valor do I.I. = BC * 8%	95,92	Valor do I.I. = BC * 8%	95,92
Base de Cálculo I.P.I.	1.294,87	Base de Cálculo I.P.I.	1.294,87
Valor do I.P.I. = BC * 5%	64,74	Valor do I.P.I. = BC * 5%	64,74
Base Cálculo PIS/Pasep	1.628,03	Base Cálculo PIS/Pasep	1.628,03
Valor PIS/Pasep = BC * 1,65%	26,86	Valor PIS/Pasep = BC * 1,65%	26,86
Base Cálculo Cofins	1.628,03	Base Cálculo Cofins	1.628,03
Valor Cofins = BC * 7,6%	123,73	Valor Cofins = BC * 7,6%	123,73
Base de Cálculo do ICMS	1.867,72	Base de Cálculo do ICMS	1.867,72
Valor ICMS = BC * 17%	317,51	Valor ICMS = BC * 17%	-
Total dos Impostos	628,77	Total dos Impostos	311,25

Fonte: Elaborada pelo autor

Na tabela 07, apresenta-se dados referente à importação de um material intermediário, comparando as duas alternativas de importação, sem e com diferimento de ICMS. Pelos dados observados pode-se perceber que o valor pago em tributos beneficiando-se do diferimento do ICMS, cai para menos da metade do somatório dos tributos, caso o material fosse submetido a um processo normal de importação, sem qualquer tipo de benefício.

Abaixo, na tabela 08, pode-se perceber o efeito do percentual dos tributos em relação ao valor aduaneiro do material intermediário importado:

Tabela 08: Proporção dos valores da importação e dos tributos sobre o valor aduaneiro (3)

DIFERIMENTO DE ICMS:	SEM	COM	SEM - COM	% (SEM)	% (COM)
NCM:	9030.90.90	9030.90.90			
Alíquota I.I. (TEC):	8%	8%			
Alíquota IPI (TIPI):	5%	5%			
Dólar:	2,3162	2,3162			
Taxa Siscomex	40,00	40,00			
Valor da Importação:	US\$	US\$			
Frete Internacional:	77,25	77,25		14,92	14,92
Seguro:	0,39	0,39		0,08	0,08
Valor da Mercadoria:	440,00	440,00		85,00	85,00
Valor Aduaneiro:	517,64	517,64		100,00	100,00
Valor dos Tributos	R\$	R\$			
Valor Aduaneiro:	1.198,96	1.198,96			
Base de Cálculo I.I.	1.198,96	1.198,96			
Valor do I.I. = BC * 8%	95,92	95,92	-	8,00	8,00
Base de Cálculo I.P.I.	1.294,87	1.294,87			
Valor do I.P.I. = BC * 5%	64,74	64,74	-	5,40	5,40
Base Cálculo PIS/Pasep	1.628,03	1.628,03			
Valor PIS/Pasep = BC * 1,65%	26,86	26,86	-	2,24	2,24
Base Cálculo Cofins	1.628,03	1.628,03			
Valor Cofins = BC * 7,6%	123,73	123,73	-	10,32	10,32
Base de Cálculo do ICMS	1.867,72	1.867,72			
Valor ICMS = BC * 17%	317,51	-	317,51	26,48	-
Total dos Impostos	628,77	311,25	317,51	52,44	25,96

Fonte: Elaborada pelo autor

Analisando a tabela 08, pode-se visualizar que na primeira coluna de valores, onde é simulada a importação sem diferimento do ICMS, o valor dos tributos ultrapassa pouco mais da metade o valor aduaneiro e que só o ICMS representa mais da metade do total de tributos que incidiram nesse processo, apresentando um percentual de 26,48% do valor aduaneiro, para uma carga tributária total de 52,44%.

Enfim, nesse caso o impacto não é tão relevante justamente em função de tratar-se de uma importação de um produto de baixo valor agregado, porém isso chama a atenção para que esses valores sejam cuidadosamente estudados antes da importação de materiais de uso ou consumo do exterior, pois como na maioria dos processos de importação não será possível aplicar o diferimento, caso os produtos não sejam classificados como material intermediário, o ICMS sobre a operação resultará num impacto relevante no caixa da empresa.

Tabela 09: Proporção de cada tributo sobre o total dos tributos (3)

DIFERIMENTO DE ICMS:	SEM	COM	% (SEM)	% (COM)
Valor dos Tributos	R\$	R\$		
Valor Aduaneiro:	1.198,96	1.198,96		
Base de Cálculo I.I.	1.198,96	1.198,96		
Valor do I.I. = BC * 8%	95,92	95,92	15,25	30,82
Base de Cálculo I.P.I.	1.294,87	1.294,87		
Valor do I.P.I. = BC * 5%	64,74	64,74	10,30	20,80
Base Cálculo PIS/Pasep	1.628,03	1.628,03		
Valor PIS/Pasep = BC * 1,65%	26,86	26,86	4,27	8,63
Base Cálculo Cofins	1.628,03	1.628,03		
Valor Cofins = BC * 7,6%	123,73	123,73	19,68	39,75
Base de Cálculo do ICMS	1.867,72	1.867,72		
Valor ICMS = BC * 17%	317,51	-	50,50	-
Total dos Impostos	628,77	311,25	100,00	100,00

Fonte: Elaborada pelo autor

Na tabela 09, observa-se o percentual de cada tributo em relação ao total de tributos, além da diferença no valor de R\$ 317,51, que deixou de sair do caixa da empresa.

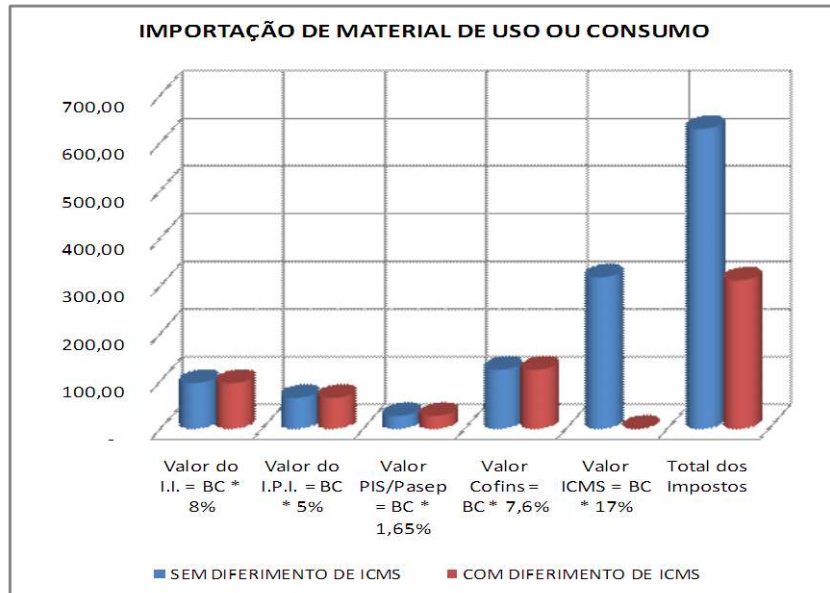


Gráfico 7: Importação de material de consumo

Fonte: Elaborado pelo autor

No gráfico 7, observa-se o impacto na redução do ICMS e, conseqüentemente, no total dos tributos a serem recolhidos.

Na importação de material de uso ou consumo, os valores recolhidos em tributos também podem ser recuperados, com exceção do II. O ICMS só é recuperável quando pago no desembaraço da mercadoria.

Abaixo, no gráfico 8, apresenta-se a distribuição, em percentuais, dos tributos cobrados na importação sem diferimento de ICMS:

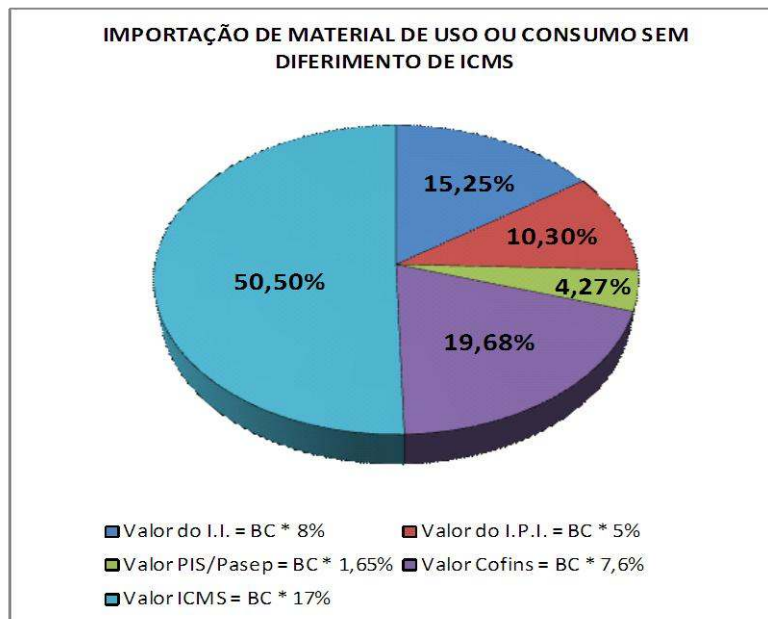


Gráfico 8: Importação de material de consumo sem diferimento de ICMS

Fonte: Elaborado pelo autor

No gráfico 9, tem-se a distribuição dos tributos já com o diferimento do ICMS, onde o valor da COFINS passa a ser o mais relevante, isso porque as alíquotas do II e da COFINS são quase iguais para esse caso, inclusive o imposto de importação tem uma alíquota maior (8%), porém, como já observou-se, a base de cálculo da COFINS é mais abrangente que a base do imposto de importação, além do próprio valor do II, que também integra a base da COFINS.

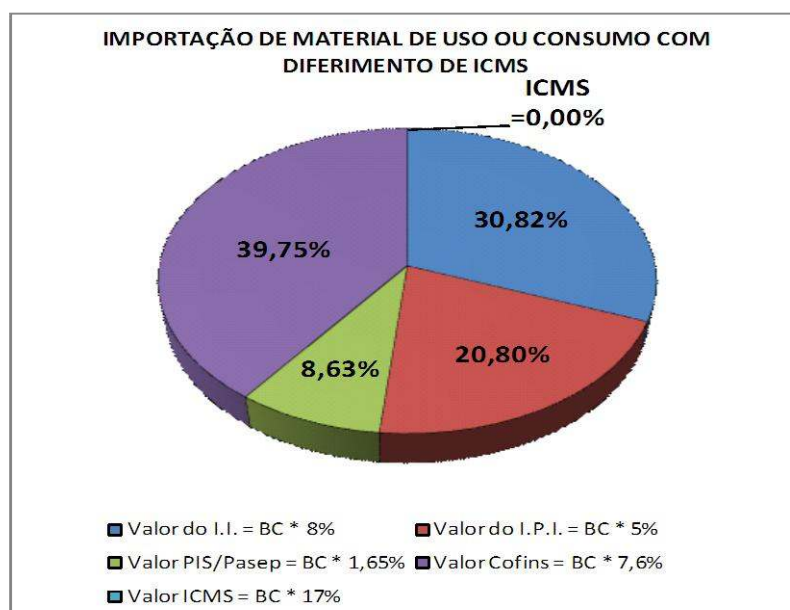


Gráfico 9: Importação de material de consumo com diferimento de ICMS

Fonte: Elaborado pelo autor

3.1.4 Importação de bens para o ativo imobilizado

Como abordado anteriormente, de acordo com o parágrafo sétimo e oitavo, do artigo 53, do RICMS/SC, as empresas poderão importar bens para o seu ativo permanente com a dispensa do pagamento do ICMS, por meio de visto prévio na Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS.

Abaixo, na tabela 10, apresenta-se um caso prático, onde a empresa estudada realizou a importação e não efetuou o recolhimento do ICMS, amparada no dispositivo acima mencionado. Primeiramente são colocados os valores para a situação onde ocorre o pagamento do ICMS e, em seguida, os valores para esse processo, desta vez sem o pagamento do referido tributo.

Tabela 10: Cálculo dos tributos incidentes na importação de imobilizado

COM PAGAMENTO DE ICMS		SEM PAGAMENTO DE ICMS	
NCM:	8471.90.90	NCM:	8471.90.90
Alíquota I.I. (TEC):	16%	Alíquota I.I. (TEC):	16%
Alíquota IPI (TIPI):	15%	Alíquota IPI (TIPI):	15%
Dólar:	2,1213	Dólar:	2,1213
Taxa Siscomex	40,00	Taxa Siscomex	40,00
Valor da Importação:	US\$	Valor do:	US\$
Frete Internacional:	213,72	Frete Internacional:	213,72
Seguro:	3,14	Seguro:	3,14
Valor da Mercadoria:	1.795,00	Valor da Mercadoria:	1.795,00
Valor Aduaneiro:	2.011,86	Valor Aduaneiro:	2.011,86
Valor dos Tributos	R\$	Valor do:	R\$
Valor Aduaneiro:	4.267,76	Valor Aduaneiro:	4.267,76
Base de Cálculo I.I.	4.267,76	Base de Cálculo I.I.	4.267,76
Valor do I.I. = BC * 16%	682,84	Valor do I.I. = BC * 16%	682,84
Base de Cálculo I.P.I.	4.950,60	Base de Cálculo I.P.I.	4.950,60
Valor do I.P.I. = BC * 15%	742,59	Valor do I.P.I. = BC * 15%	742,59
Base Cálculo PIS/Pasep	5.987,70	Base Cálculo PIS/Pasep	5.987,70
Valor PIS/Pasep = BC * 1,65%	98,80	Valor PIS/Pasep = BC * 1,65%	98,80
Base Cálculo Cofins	5.987,70	Base Cálculo Cofins	5.987,70
Valor Cofins = BC * 7,6%	455,06	Valor Cofins = BC * 7,6%	455,06
Base de Cálculo do ICMS	7.574,76	Base de Cálculo do ICMS	7.574,76
Valor ICMS = BC * 17%	1.287,71	Valor ICMS = BC * 17%	-
Total dos Impostos	3.267,00	Total dos Impostos	1.979,29

Fonte: Elaborada pelo autor

Caso a empresa tivesse realizado a importação deste bem, com efetivo pagamento do ICMS teria incorrido num desembolso de caixa em torno de 65% maior do que o valor efetivamente pago em tributos, que foi de R\$ 1.979,29. Nota-se que a redução na saída de

caixa foi de R\$ 1.287,71, valor esse que deixou de ser pago relativo ao ICMS.

Na tabela 11, fica evidenciado o percentual dos tributos incidentes na importação em relação ao valor aduaneiro desse bem que foi comprado com objetivo de integrar o ativo permanente da empresa.

Tabela 11: Proporção dos valores da importação e dos tributos sobre o valor aduaneiro (4)

PAGAMENTO DE ICMS	COM	SEM	COM - SEM	% (COM)	% (SEM)
NCM:	8471.90.90	8471.90.90			
Alíquota I.I. (TEC):	16%	16%			
Alíquota IPI (TIPI):	15%	15%			
Dólar:	2,1213	2,1213			
Taxa Siscomex	40,00	40,00			
Valor da Importação:	US\$	US\$			
Frete Internacional:	213,72	213,72		10,62	10,62
Seguro:	3,14	3,14		0,16	0,16
Valor da Mercadoria:	1.795,00	1.795,00		89,22	89,22
Valor Aduaneiro:	2.011,86	2.011,86		100,00	100,00
Valor dos Tributos	R\$	R\$			
Valor Aduaneiro:	4.267,76	4.267,76			
Base de Cálculo I.I.	4.267,76	4.267,76			
Valor do I.I. = BC * 16%	682,84	682,84	-	16,00	16,00
Base de Cálculo I.P.I.	4.950,60	4.950,60			
Valor do I.P.I. = BC * 15%	742,59	742,59	-	17,40	17,40
Base Cálculo PIS/Pasep	5.987,70	5.987,70			
Valor PIS/Pasep = BC * 1,65%	98,80	98,80	-	2,31	2,31
Base Cálculo Cofins	5.987,70	5.987,70			
Valor Cofins = BC * 7,6%	455,06	455,06	-	10,66	10,66
Base de Cálculo do ICMS	7.574,76	7.574,76			
Valor ICMS = BC * 17%	1.287,71	-	1.287,71	30,17	-
Total dos Impostos	3.267,00	1.979,29	1.287,71	76,55	46,38

Fonte: Elaborada pelo autor

A partir da análise dos percentuais expostos na tabela 11, depara-se com uma carga tributária elevada, onde além do pagamento de R\$ 4.267,76, já desembolsado pelo bem ou produto, a empresa terá que arcar com mais de 76% desse valor, que correspondem a tributos a serem recolhidos, totalizando um efeito no caixa no valor de R\$ 7.534,76 (valor aduaneiro + tributos), sendo que desse desembolso, R\$ 2.584,16 são valores recuperáveis, pois correspondem à soma dos valores de IPI, PIS, COFINS e ICMS. Desses 76%, tem-se 30,17% referente ao ICMS da operação. Ainda assim, mesmo após conferir a carga tributária sem o pagamento do ICMS, o percentual continua alto, 46,38% do valor aduaneiro. Isso reforça mais uma vez o quanto é relevante deixar de recolher o ICMS no desembaraço aduaneiro.

Abaixo, na tabela 12, apresenta-se o percentual de cada tributo em relação ao total de tributos pagos nesse processo de compra de fora do país:

Tabela 12: Proporção de cada tributo sobre o total dos tributos (4)

PAGAMENTO DE ICMS	COM	SEM	% (COM)	% (SEM)
Valor dos Tributos	R\$	R\$		
Valor Aduaneiro:	4.267,76	4.267,76		
Base de Cálculo I.I.	4.267,76	4.267,76		
Valor do I.I. = BC * 16%	682,84	682,84	20,90	34,50
Base de Cálculo I.P.I.	4.950,60	4.950,60		
Valor do I.P.I. = BC * 15%	742,59	742,59	22,73	37,52
Base Cálculo PIS/Pasep	5.987,70	5.987,70		
Valor PIS/Pasep = BC * 1,65%	98,80	98,80	3,02	4,99
Base Cálculo Cofins	5.987,70	5.987,70		
Valor Cofins = BC * 7,6%	455,06	455,06	13,93	22,99
Base de Cálculo do ICMS	7.574,76	7.574,76		
Valor ICMS = BC * 17%	1.287,71	-	39,42	-
Total dos Impostos	3.267,00	1.979,29	100,00	100,00

Fonte: Elaborada pelo autor

Analisando a tabela 12, observa-se na coluna de importação com pagamento de ICMS, onde aparecem os percentuais de cada produto, que o ICMS responde por aproximadamente 40% dos impostos incidentes nessa importação de imobilizado.

Abaixo, no gráfico 10, apresentam-se os dados referente ao recolhimento de tributos na importação com pagamento e sem pagamento de ICMS:

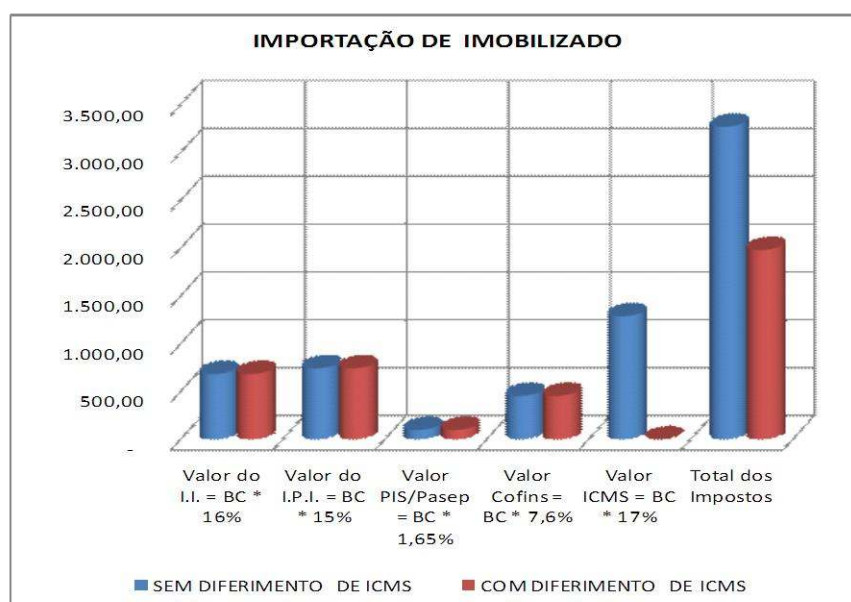


Gráfico 10: Importação de imobilizado

Fonte: Elaborado pelo autor

No gráfico 11, procura-se evidenciar a distribuição dos percentuais de cada tributo incidente nesta importação de imobilizado, onde observa-se o que já havia sido comentado em

relação ao ICMS, com sua parcela de incidência de aproximadamente 40%. Nos demais tributos observa-se um certo equilíbrio, em relação ao II e ao IPI, em virtude das alíquotas terem quase o mesmo percentual e logo atrás a Cofins, com um percentual de 13,93% em virtude de possuir uma alíquota menor. Por último, o PIS, com uma carga de 3,02%.

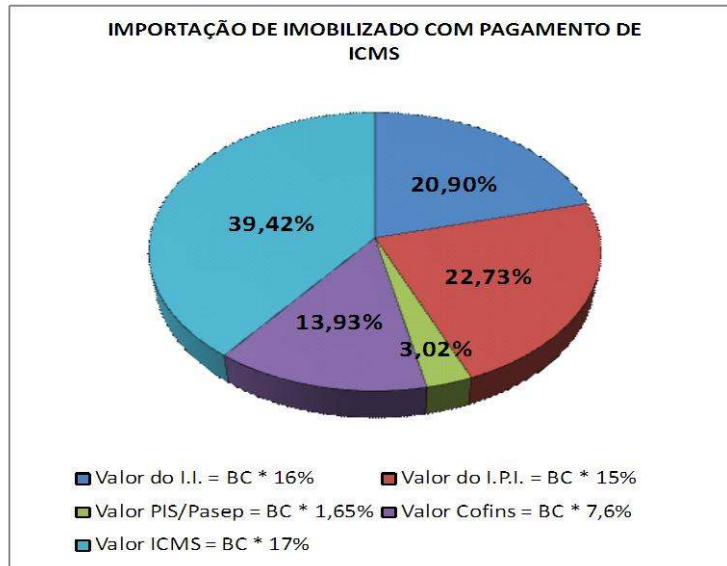


Gráfico 11: Importação de imobilizado com ICMS

Fonte: Elaborado pelo autor

No gráfico 12, reapresenta-se a distribuição dos impostos, agora evidenciando o percentual de cada imposto recolhido, desconsiderando desta vez o ICMS, uma vez que houve dispensa do recolhimento, por meio da Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS.

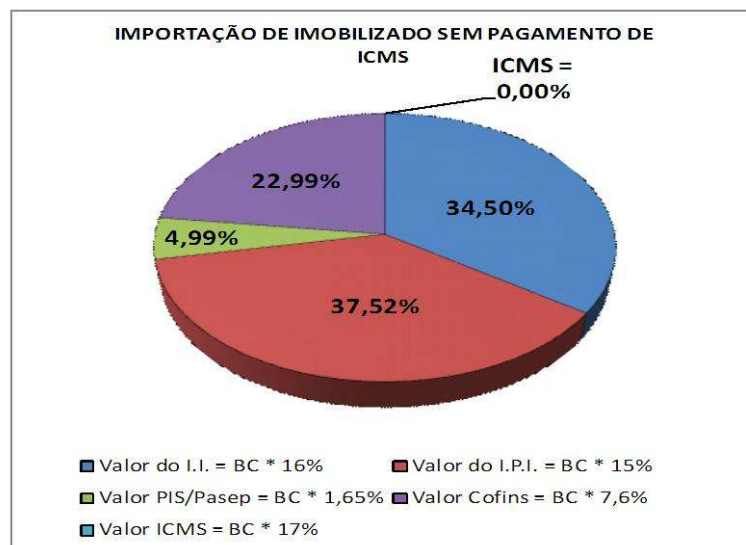


Gráfico 12: Importação de imobilizado sem ICMS

Fonte: Elaborado pelo autor

3.1.5 Importação de Matéria Prima via Regime Especial de Drawback e com Diferimento do ICMS

Como já abordado anteriormente, o Drawback, incentivo ao desenvolvimento do mercado de exportações, é uma alternativa de redução de custos e saídas de caixa, principalmente em época de recursos cada vez mais escassos e de dificuldades na obtenção de novos créditos, além da possibilidade de aumentar o grau de competitividade das empresas, em consequência das reduções mencionadas. Nos quadros abaixo, evidencia-se, de forma bastante objetiva, esses efeitos, aliados com o diferimento do ICMS. Diante disso, será visualizado o impacto dessa operação.

A seguir apresenta-se a tabela 13, com o comparativo, entre o processo de importação realizado sem Drawback e sem diferimento do ICMS, realizado apenas com diferimento do ICMS e, por último, o que entende-se ser o caso mais interessante de todos, com diferimento do ICMS e a utilização do Drawback Isenção, resultando em não pagamento do II, IPI, PIS, COFINS e ICMS. Segue abaixo tabela 13:

Tabela 13: Cálculo dos tributos incidentes na importação de matéria prima via drawback e diferimento de ICMS

SEM DRAWBACK E DIFERIMENTO ICMS		COM DIFERIMENTO DE ICMS		COM DRAWBACK E DIFERIMENTO ICMS	
NCM:	8507.80.00	NCM:	8507.80.00	NCM:	8507.80.00
Alíquota I.I. (TEC):	18%	Alíquota I.I. (TEC):	18%	Alíquota I.I. (TEC):	18%
Alíquota IPI (TIPI):	15%	Alíquota IPI (TIPI):	15%	Alíquota IPI (TIPI):	15%
Dólar:	2,2524	Dólar:	2,2524	Dólar:	2,2524
Taxa Siscomex	40,00	Taxa Siscomex	40,00	Taxa Siscomex	40,00
Valor da Importação:	US\$	Valor do:	US\$	Valor do:	US\$
Frete Internacional:	250,00	Frete Internacional:	250,00	Frete Internacional:	250,00
Seguro:	0,57	Seguro:	0,57	Seguro:	0,57
Valor da Mercadoria:	334.500,00	Valor da Mercadoria:	334.500,00	Valor da Mercadoria:	334.500,00
Valor Aduaneiro:	334.750,57	Valor Aduaneiro:	334.750,57	Valor Aduaneiro:	334.750,57
Valor dos Tributos	R\$	Valor do:	R\$	Valor do:	R\$
Valor Aduaneiro:	753.992,18	Valor Aduaneiro:	753.992,18	Valor Aduaneiro:	753.992,18
Base de Cálculo I.I.	753.992,18	Base de Cálculo I.I.	753.992,18	Base de Cálculo I.I.	753.992,18
Valor do I.I. = BC * 18%	135.718,59	Valor do I.I. = BC * 18%	135.718,59	Valor do I.I. = BC * 18%	-
Base de Cálculo I.P.I.	889.710,78	Base de Cálculo I.P.I.	889.710,78	Base de Cálculo I.P.I.	753.992,18
Valor do I.P.I. = BC * 15%	133.456,62	Valor do I.P.I. = BC * 15%	133.456,62	Valor do I.P.I. = BC * 15%	-
Base Cálculo PIS/Pasep	1.061.770,35	Base Cálculo PIS/Pasep	1.061.770,35	Base Cálculo PIS/Pasep	1.061.770,35
Valor PIS/Pasep = BC * 1,65%	17.519,21	Valor PIS/Pasep = BC * 1,65%	17.519,21	Valor PIS/Pasep = BC * 1,65%	-
Base Cálculo Cofins	1.061.770,35	Base Cálculo Cofins	1.061.770,35	Base Cálculo Cofins	1.061.770,35
Valor Cofins = BC * 7,6%	80.694,55	Valor Cofins = BC * 7,6%	80.694,55	Valor Cofins = BC * 7,6%	-
Base de Cálculo do ICMS	1.232.731,80	Base de Cálculo do ICMS	1.232.731,80	Base de Cálculo do ICMS	1.232.731,80
Valor ICMS = BC * 17%	209.564,41	Valor ICMS = BC * 17%	-	Valor ICMS = BC * 17%	-
Total dos Impostos	576.953,37	Total dos Impostos	367.388,97	Total dos Impostos	-

Fonte: Elaborada pelo autor

Na tabela 13, fica bastante evidente o reflexo da utilização, da não utilização do diferimento do ICMS e do drawback. Importando essas mercadorias sem planejamento

tributário, há o pagamento de R\$ 576.953,37 em impostos, contra uma redução de R\$ 209.564,41, referente ao diferimento do ICMS, conforme análise das colunas centrais. Por último, nas colunas à direita, visualiza-se a terceira possibilidade, onde não houve recolhimento de impostos, representando para a empresa um total de R\$ 576.953,37 de economia tributária, onde, dentro deste valor, R\$ 135.718,59 representam redução de custo e R\$ 441.234,78 representam efeito no caixa, já que esse valor foi pago, porém poderá ser recuperado em forma de crédito a ser registrado na conta de tributos a recuperar.

Na tabela 14, apresenta-se a proporção dos valores dos tributos incidentes na importação realizada, considerando duas possibilidades: sem e com a utilização do drawback e do diferimento do ICMS. A proporção destes valores está relacionada ao valor aduaneiro, que no caso abaixo é representado pelo valor de R\$ 753.992,18. Segue abaixo:

Tabela 14: Proporção dos valores da importação e dos tributos sobre o valor aduaneiro (5)

DRAWBACK E DIFERIMENTO ICMS	SEM	COM	SEM - COM	% (SEM)	% (COM)
NCM:	8507.80,00	8507.80,00			
Alíquota I.I. (TEC):	18%	18%			
Alíquota IPI (TIPI):	15%	15%			
Dólar:	2,2524	2,2524			
Taxa Siscomex	40,00	40,00			
Valor da Importação:	US\$	US\$			
Frete Internacional:	250,00	250,00		0,07	0,07
Seguro:	0,57	0,57		0,00	0,00
Valor da Mercadoria:	334.500,00	334.500,00		99,93	99,93
Valor Aduaneiro:	334.750,57	334.750,57		100,00	100,00
Valor dos Tributos	R\$	R\$			
Valor Aduaneiro:	753.992,18	753.992,18			
Base de Cálculo I.I.	753.992,18	-			
Valor do I.I. = BC * 18%	135.718,59	-	135.718,59	18,00	-
Base de Cálculo I.P.I.	889.710,78	-			
Valor do I.P.I. = BC * 15%	133.456,62	-	133.456,62	17,70	-
Base Cálculo PIS/Pasep	1.061.770,35	-			
Valor PIS/Pasep = BC * 1,65%	17.519,21	-	17.519,21	2,32	-
Base Cálculo Cofins	1.061.770,35	-			
Valor Cofins = BC * 7,6%	80.694,55	-	80.694,55	10,70	-
Base de Cálculo do ICMS	1.232.731,80	-			
Valor ICMS = BC * 17%	209.564,41	-	209.564,41	27,79	-
Total dos Impostos	576.953,37	-	576.953,37	76,52	-

Fonte: Elaborada pelo autor

A partir da análise dos dados acima, é possível constatar a elevada carga tributária aplicada ao processo, com uma incidência de tributos de 76,52% do valor aduaneiro, sendo o ICMS mais uma vez, em razão da constituição da sua base de cálculo, como já visto, o responsável pela maior incidência, respondendo por um percentual de 27,79%.

Abaixo, na tabela 15, fica mais evidente a participação de cada tributo no montante total dos impostos incidentes nessa importação:

Tabela 15: Proporção de cada tributo sobre o total dos tributos (5)

DRAWBACK E DIFERIMENTO ICMS:	SEM	COM	% (SEM)	% (COM)
Valor dos Tributos	R\$	R\$		
Valor Aduaneiro:	753.992,18	753.992,18		-
Base de Cálculo I.I.	753.992,18	-		-
Valor do I.I. = BC * 18%	135.718,59	-	23,52	-
Base de Cálculo I.P.I.	889.710,78	-		-
Valor do I.P.I. = BC * 15%	133.456,62	-	23,13	-
Base Cálculo PIS/Pasep	1.061.770,35	-		-
Valor PIS/Pasep = BC * 1,65%	17.519,21	-	3,04	-
Base Cálculo Cofins	1.061.770,35	-		-
Valor Cofins = BC * 7,6%	80.694,55	-	13,99	-
Base de Cálculo do ICMS	1.232.731,80	-		-
Valor ICMS = BC * 17%	209.564,41	-	36,32	-
Total dos Impostos	576.953,37	-	100,00	-

Fonte: Elaborada pelo autor

No gráfico 13, coloca-se lado a lado as três modalidades de importação que a empresa poderia ter adotado. A primeira, sem utilização de qualquer redução de tributos, a segunda considerando o diferimento do ICMS e, a terceira, a importação via drawback em conjunto com o diferimento do ICMS. Neste caso, ressalta-se que a empresa estudada importou esses produtos utilizando a terceira opção e, sendo assim, abaixo visualiza-se o efeito dessa decisão:

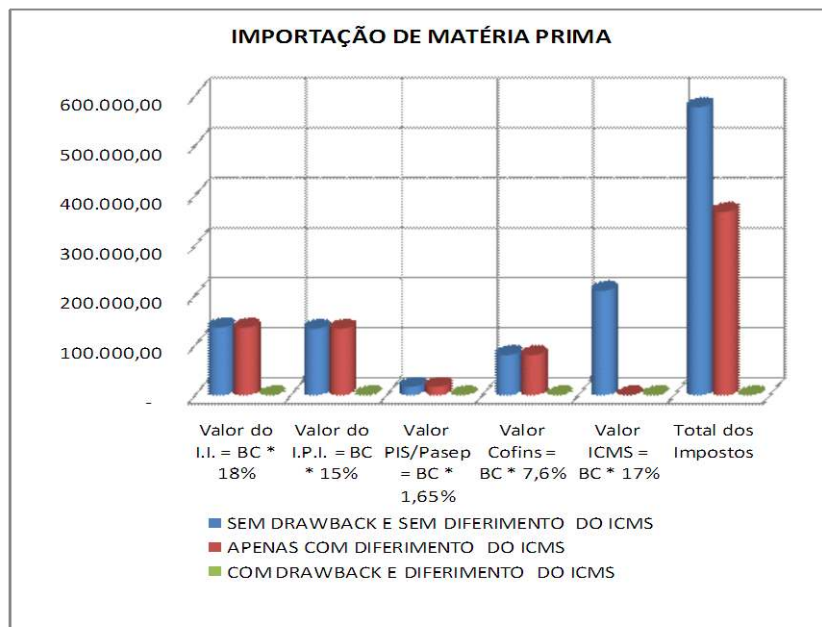


Gráfico 13: Importação de matéria prima via drawback e diferimento de ICMS

Fonte: Elaborado pelo autor

Analisando o gráfico acima é possível perceber o efeito econômico e financeiro aplicado ao processo de importação em questão. Nos dados apresentados graficamente na cor vermelha, visualiza-se o efeito com diferimento do ICMS e nos dados em verde o reflexo do diferimento do ICMS combinado com o uso do regime aduaneiro especial de drawback.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo são apresentadas as conclusões e recomendações obtidas com o presente trabalho. Este estudo teve como objetivo verificar alternativas legais de redução dos custos tributários nos processos de importação de mercadorias do exterior, para uma organização localizada no Estado de Santa Catarina.

Através da literatura disponível sobre o tema, buscou-se apresentar detalhes de um processo de importação, tributos incidentes sobre a importação e algumas formas de planejamento tributário como alternativa para redução dos custos tributários na importação. No capítulo três, foram apresentados alguns processos de importação, dentre os quais, os principais processos de importação praticados pela organização estudada, onde foi possível traçar um comparativo entre as importações realizadas sem a utilização de um planejamento tributário adequado e entre as importações onde essa ferramenta foi utilizada. Foi evidenciado o impacto dos tributos em relação aos valores aduaneiros das importações, a proporção de cada tributo dentro do total da carga tributária incidente, por meio de tabelas e gráficos, onde foi possível evidenciar a redução dos custos tributários relativos a cada processo.

O que se pôde constatar por meio do estudo realizado é que, com certeza, as alternativas de redução de custos tributários, através do planejamento tributário realizado pela empresa, é viável para o negócio da organização, principalmente em virtude até mesmo do porte da empresa, que movimenta milhões todos os anos em importações, sejam elas insumos para o processo produtivo, materiais de consumo, mercadorias para revenda ou bens para o ativo imobilizado.

É possível também concluir que, há também desconhecimento por parte das empresas com relação à legislação tributária vigente atualmente no Brasil. Claro que esse fator é agravado ainda mais pela velocidade com que ocorrem as mudanças na legislação tributária, pela alta incidência de tributos e também em virtude dos seus campos de incidência.

Como foi verificado que o efeito de um planejamento tributário bem realizado é bastante positivo, sugere-se à referida empresa a criação de um departamento de estudos tributários, que seja capaz de atuar constantemente sobre as mudanças na legislação, oferecendo informações pontuais, objetivando cada vez mais a redução dos tributos incidentes em suas operações, principalmente no que diz respeito às operações de importação em virtude do alto volume de recursos movimentados, uma vez que as alternativas já utilizadas

atualmente pela empresa foram observadas como bastante positivas para a continuidade no seu negócio.

Para futuros trabalhos, sugere-se analisar um número maior de organizações ou até mesmo mudar o foco do estudo, aplicando as mesmas ferramentas para a aquisição de produtos no mercado nacional, retratando a importância do planejamento tributário nas aquisições realizadas de empresas enquadradas no Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real ou até mesmo as aquisições de pessoas físicas, abordando principalmente a questão dos créditos relativos a cada operação, estabelecendo comparativos, e identificando as melhores alternativas.

Sugere-se também, a realização de um estudo tributário sobre um determinado ou sobre determinados produtos de uma empresa, que estejam disponíveis no mercado interno e que a empresa decide importar. Fazer um comparativo de quanto o custo de aquisição aumenta em decorrência da tributação na importação.

REFERÊNCIAS

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da Tributação:** na Importação e na Exportação. 3ª ed. São Paulo: Aduaneiras, 2007.

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da Tributação:** na Importação e na Exportação. 4ª ed. São Paulo: Aduaneiras, 2008.

BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Decreto 3.000, de 26 de março de 1999. **Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.** Diário Oficial da União, Brasília, 17 de junho de 1999.

BRASIL. Decreto 4.544, de 26 de dezembro de 2002. **Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.** Diário Oficial da União, Brasília, 27 de dezembro de 2002.

BRASIL. Decreto 6.006, de 28 de dezembro de 2006. **Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados -TIPI.** Diário Oficial da União, Brasília, 29 de dezembro de 2006.

BRASIL. Decreto 6.759, de 5 de fevereiro de 2009. **Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior .** Diário Oficial da União, Brasília, 6 de fevereiro de 2009.

BRASIL. Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966. **Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências.** Diário Oficial da União, Brasília, 21 de novembro de 1966 .

BRASIL. Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002. **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.** Diário Oficial da União, Brasília, 31 de dezembro de 2002.

BRASIL. Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003. **Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.** Diário Oficial da União, Brasília, 30 de dezembro de 2003.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. **Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de**

comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial da União, Brasília, 13 de setembro de 1996.

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

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. **Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.** Diário Oficial da União, Brasília, 27 de dezembro de 1990.

CONFAZ, Convênio ICMS nº 27, de 13 de setembro de 1990. **Dispõe sobre a concessão de isenção de ICMS nas importações sob o regime de “drawback” e estabelece normas para o seu controle.** Diário Oficial da União, Brasília, 18 de setembro de 1990.

ESTADO DE SANTA CATARINA. Decreto 1.923, de 27 de novembro de 2008. **Introduz as Alterações 1.817 a 1.834 no RICMS-SC/01.** Diário Oficial do Estado, Florianópolis, 27 de novembro de 2008.

ESTADO DE SANTA CATARINA. Decreto 2.870, de 27 de agosto de 2001. **Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de Santa Catarina.** Diário Oficial do Estado, Florianópolis, 27 de agosto de 2001.

FABRETTI, Lúdio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito Tributário para os Cursos de Administração e Ciências Contábeis.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

GORGES, José Almir. **Dicionário do ICMS – SC: o ICMS de A a Z.** 7. ed.. Blumenau: Renato Luiz Hinning, 2005.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática.** 32. ed. São Paulo: IR Publicações, 2007.

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

MAGNOLI, Demétrio; SERAPIÃO JR, Carlos. **Comércio exterior e negociações internacionais.** São Paulo: Editora Saraiva, 2006.

OLIVEIRA, Luís Martins de; CHIEREGATO, Renato; PEREZ JR., José Hernandez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de contabilidade tributária.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PEIXOTO, Patrícia Duarte. **Análise de um processo de importação: um estudo teórico e prático.** Florianópolis: UFSC, 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção e

Sistemas).

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. Organizadora: Ilse Maria Beuren. São Paulo: Atlas, 2003.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SAGAZ, Fernando Rodrigo; SAGAZ, Carla Amarelho. **A participação da controladoria na gestão estratégica da tributação reduzindo os custos das importações**. In: XIV Congresso Brasileiro de Custos - João Pessoa – PB – Brasil. De 05 de dezembro a 07 de dezembro de 2007.

SECEX, Portaria nº 25, de 27 de novembro de 2008. **Dispõe sobre as operações de comércio exterior**. Diário Oficial da União, Brasília, 28 de novembro de 2008.

SILVA, Lourivaldo Lopes da. **Contabilidade geral e tributária**. 2. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2005.

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

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006.