

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ANDERSON VALIM PIRES

**CUSTOS TRIBUTÁRIOS NA IMPORTAÇÃO: UM ESTUDO DE CASO NA
AQUISIÇÃO DE TECIDOS DA CHINA POR UMA EMPRESA DO SUL
CATARINENSE**

CRICIÚMA

2017

ANDERSON VALIM PIRES

**CUSTOS TRIBUTÁRIOS NA IMPORTAÇÃO: UM ESTUDO DE CASO NA
AQUISIÇÃO DE TECIDOS DA CHINA POR UMA EMPRESA DO SUL
CATARINENSE**

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

Orientador(a): Prof. Mestre José Luiz Possolli

CRICIÚMA

2017

ANDERSON VALIM PIRES

**CUSTOS TRIBUTÁRIOS NA IMPORTAÇÃO: UM ESTUDO DE CASO NA
AQUISIÇÃO DE TECIDOS DA CHINA POR UMA EMPRESA DO SUL
CATARINENSE**

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

Criciúma, 01 de Dezembro de 2017

BANCA EXAMINADORA

Prof. Prof. Me. José Luiz Possolli – Orientador

Prof. Esp. Esp. Vitor Valentin Piuco Ghellere - UNESC

Prof. Esp. Realdo de Oliveira da Silva - UNESC

Dedico este trabalho a toda minha família e amigos, principalmente minha mãe Lucimar Magnus Valim que foi porto seguro perante as dificuldades durante este percurso.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus, por me dar o privilégio de estar concluindo este trabalho e estar do meu lado nos momentos mais difíceis me dando força.

Agradeço a meu pai, Marcos Pires, a meu padrasto, Paulo Roberto Sanchez, e à minha mãe, Lucimar Magnus Valim, por todo apoio recebido durante o curso.

Aos meus irmãos, Henrique Valim Sanchez e Maria Clara Valim, pelo companheirismo e, também, pelo incentivo que sempre me deram no decorrer desta caminhada.

Aos meus colegas de turma e de trabalho, pela amizade, companheirismo, e apoio nas horas difíceis e ainda pela troca de experiências durante a vida acadêmica e profissional.

Aos professores do curso de Ciências Contábeis, principalmente ao meu professor orientador José Luiz Possolli, pela sua atenção, preocupação no meu trabalho e, principalmente, por passar seu conhecimento para a realização desse trabalho.

E a todos aqueles que indiretamente me ajudaram a passar por essa época importante na minha vida, meus agradecimentos sinceros.

“A persistência é o menor caminho do êxito”.

Charles Chaplin

RESUMO

PIRES, Anderson Valim. **Custos tributários na importação: um estudo de caso na aquisição de tecidos da china por uma empresa do sul catarinense**. 2017. 67 p. Orientador: Me. José Luiz Possolli. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

Considerando o comércio internacional como um item importante na rotina de várias empresas brasileiras, é fundamental que principalmente na atividade de importação ocorra um planejamento adequado e uma análise detalhada de todos os custos que irão incidir no processo, principalmente os tributários. A modalidade de importação que será adotada e eventuais benefícios fiscais podem contribuir para que a importação ocorra de forma menos onerosa. A importação realizada no Estado de Santa Catarina tem especificidades que podem contribuir com a redução de custos quando comparado com outros Estados brasileiros. Com o intuito de estimular as atividades portuárias e atrair novos investidores para aumentar sua arrecadação, o Estado catarinense concede benefícios fiscais de ICMS a alguns importadores. Desta forma, o presente trabalho objetivou determinar o impacto financeiro na importação por conta e ordem de terceiros, da China, por empresa catarinense, com a utilização de benefício fiscal do ICMS/SC. No que se refere à análise dos dados utilizou-se abordagem qualitativa e com relação aos objetivos, caracterizou-se como descritivo. Quanto aos procedimentos foi efetuado estudo de caso, que procurou mensurar os custos inerentes à importação, comparando, também, os custos tributários na modalidade de importação direta com a modalidade de importação por conta e ordem de terceiros. O estudo conseguiu atingir seus objetivos, evidenciando os custos logísticos e tributários em uma importação de tecidos, e o impacto financeiro mediante as modalidades de importação direta e por conta e ordem de terceiros. Com os resultados obtidos, constatou-se que na modalidade de importação por conta e ordem de terceiros com a utilização do TTD 409, a empresa adquirente terá um menor desembolso financeiro e um menor custo final.

Palavras-chave: Importação. ICMS. Benefício Fiscal. Custos.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Passo a passo da importação.....	24
Quadro 2: Custos logísticos e aduaneiros.....	34
Quadro 3: Composição do valor aduaneiro	51
Quadro 4: Tipo de tributo, alíquotas e base legal	52
Quadro 5: Cálculo do II.....	53
Quadro 6: Cálculo do IPI.....	53
Quadro 7: Cálculo do PIS/PASEP-importação e COFINS-importação	54
Quadro 8: Cálculo do ICMS na Importação Direta.....	55
Quadro 9: Custo financeiro na importação direta.....	56
Quadro 10: Cálculo do ICMS na importação por conta e ordem de terceiros.....	58
Quadro 11: Custo financeiro na importação por conta e ordem de terceiros	59
Quadro 12: Comparativo dos custos totais	60

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Ranking mundial de produção de têxteis - 2011	18
Tabela 2: Importações Brasileiras de Produtos Têxteis e Confeccionados por UF.....	20
Tabela 3: Importações Brasileiras de Produtos Têxteis e Confeccionados por país	23
Tabela 4: Custos de transportes	50
Tabela 5: Custos de armazenagem	51
Tabela 6: Outros custos no desembaraço	52

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

§	Parágrafo
ABIT	Associação Brasileira da Indústria Têxtil
AFRMM	Adicional de Frete para Renovação da Marinha
ART	Artigo
CAMEX	Câmara de Comércio Exterior
CCI	Câmara de Comércio Internacional
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção de Domínio
CIF	<i>Costs Insurance and Freight</i>
CIP	<i>Carriage and Insurance</i>
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COSIT	Coordenação-Geral de Tributação
CFR	<i>Costs and Freights</i>
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CRM	Conselho Regional de Medicina
CTN	Código Tributário Nacional
DAP	<i>Delivered At Place</i>
DAT	<i>Delivered at Terminal</i>
DI	Declaração de Importação
EXW	<i>Ex Works</i>
FAZ	<i>Free Alongside Ship</i>
FCA	<i>Free Carrier</i>
FMM	Fundo da Marinha Mercante
FOB	<i>Free on Board</i>
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias
II	Imposto sobre Importação
IE	Imposto sobre Exportação
IN	Instrução Normativa
INCOTERM	<i>International Commercial Terms</i>
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras

IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
MDIC	Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
R\$	Reais
RA	Regulamento Aduaneiro
RADAR	Registro e Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros
RICMS	Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
RIPI	Regulamento do Imposto sobre Produtos
SAT	Sistema de Administração Tributária
SC	Santa Catarina
S.D.A.	Sindicato dos Despachantes Aduaneiros
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SINTEX	Sindicato das Indústrias de Fiação, Tecelagem e do Vestuário de Blumenau
SISCOMEX	Sistema Integrado de Comércio Exterior
SRF	Secretaria da Receita Federal
STN	Sistema Tributário Nacional
TEC	Tarifa Externa Comum
THC	<i>Terminal Handling Charge</i> (Capatazia)
TIPI	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados
TTD	Tratamento Tributário Diferenciado
US\$	Dólar
VMLE	Valor da Mercadoria no Local de Embarque

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA	14
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA.....	15
1.2.1 Objetivo Geral	15
1.2.2 Objetivos Específicos	15
1.3 JUSTIFICATIVA	16
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO	16
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	18
2.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO SETOR TÊXTIL NO BRASIL	18
2.2 A INDÚSTRIA TÊXTIL EM SANTA CATARINA	19
2.3 COMÉRCIO EXTERIOR BRASILEIRO.....	20
2.4 RELAÇÕES COMERCIAIS ENTRE BRASIL E CHINA	21
2.4.1 As relações comerciais no setor têxtil entre o Brasil e China	22
2.5 IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS ESTRANGEIROS	23
2.5.1 Modalidades de importação	25
2.5.1.1 Importação direta	25
2.5.1.2 Importação por encomenda	26
2.5.1.3 Importação por conta e ordem de terceiros	26
2.6 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	27
2.6.1 Tributos	28
2.6.1.1 Impostos	29
2.6.1.2 Taxas	29
2.6.1.3 Contribuição de melhoria	29
2.6.1.4 Empréstimo compulsório	30
2.6.1.5 Contribuições especiais.....	30
2.6.2 Competência tributária	31
2.6.3 Princípios constitucionais tributários	32
2.7 GASTOS NO PROCESSO DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS	34
2.7.1 Custos logísticos e aduaneiros na importação	34
2.7.1.1 Termos Internacionais de Comércio – Incoterms	35
2.7.2 Tributos incidentes na importação	35
2.7.2.1 Imposto de importação (II)	36

2.7.2.2 IPI-importação	37
2.7.2.3 PIS/PASEP-importação e COFINS-importação	39
2.7.2.4 ICMS-importação	42
2.8 BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS	44
2.8.1 Benefício Fiscal do ICMS na importação pelo Estado de Santa Catarina	45
3 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	47
3.1 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS	47
4 ESTUDO DE CASO	49
4.1 CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA E DO PRODUTO IMPORTADO	49
4.2 IDENTIFICAÇÃO DOS CUSTOS LOGÍSTICOS	50
4.2.1 Custos de transporte	50
4.2.2 Valor aduaneiro	51
4.2.3 Custos de armazenagem	51
4.2.4 Outros custos no desembaraço aduaneiro	52
4.3 TRIBUTOS NA IMPORTAÇÃO DE TECIDOS	52
4.3.1 Cálculo do imposto de importação	53
4.3.2 Cálculo do imposto sobre produtos industrializados.....	53
4.3.3 Cálculo do PIS/PASEP-importação e COFINS-importação	54
4.4 CÁLCULO DO ICMS NA IMPORTAÇÃO.....	54
4.4.1 ICMS na Importação direta	54
4.4.1.1 Custo financeiro na importação de direta	56
4.4.2 ICMS na importação por conta e ordem de terceiros com a utilização do benefício fiscal de ICMS/SC	57
4.4.2.1 Custo financeiro na importação por conta e ordem de terceiros	59
4.4.3 Importação direta x Importação por conta e ordem de terceiros	60
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	62
REFERÊNCIAS.....	64

1 INTRODUÇÃO

Esta seção apresenta o tema de pesquisa, bem como o problema, os objetivos, geral e específicos, e a justificativa. No decorrer do trabalho foram abordados a relação econômica entre o Brasil e a China, o panorama do setor têxtil nos dois países e os conceitos que fundamentam os processos de importação, além dos custos logísticos e tributários inerentes à compra de mercadorias do exterior do país.

1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

A abertura do mercado brasileiro ganhou maior expressão no início da década de 1990, com as medidas adotadas no governo do então presidente Fernando Collor de Mello que visavam a redução das tarifas de importação. Os resultados dessa abertura comercial ficaram demonstrados pelo aumento do número de importações e colaboraram para o governo garantir e aumentar incentivos que viabilizassem a internacionalização das empresas (RODRIGUES; BENEDICTO, 2009).

O processo de globalização econômica acelerou o ritmo do comércio mundial, levando à inserção cada vez maior de empresas brasileiras no cenário internacional (FARO, R.; FARO, F., 2012). Considerando este ambiente de globalização, que provoca alta competitividade, muitas empresas, a fim de buscar preços atrativos, novas tecnologias, variedades, ou qualidade diferenciada, decidiram importar. No entanto, a atividade de importação é complexa e precisa de uma análise detalhada de todos os custos que irão incidir no processo, sejam logísticos ou tributários, ou seja, deve-se considerar todos os fatores inerentes à importação, no sentido de determinar a viabilidade da compra do exterior, e não somente o custo comercial avençado com o fornecedor.

Em relação aos custos tributários, Ludovico (2013) sustenta que a carga tributária nas importações brasileiras corresponde ao maior índice de custo na importação, principalmente pela aplicação de impostos no sistema de cascata (um sobre o outro), e todos com base no preço da mercadoria do fornecedor. Tem-se, assim, o Imposto de Importação (II), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), a Cofins-Importação e o Pis-Importação.

Conhecer os custos logísticos e tributários é de fundamental importância nos processos de importação, relacionando-os com o regime de tributação do importador, sua localização, a modalidade de importação utilizada, o *International Commercial Terms*

(*Incoterm*), o modal de transporte, a logística adotada e o produto importado. Todos estes fatores devem ser considerados em uma importação, para que a clareza dos custos possa refletir em melhores resultados.

A importação realizada no Estado de Santa Catarina tem especificidades que podem contribuir com a redução de custos quando comparado com outros estados brasileiros. A legislação catarinense prevê benefício fiscal de ICMS na importação por meio do Tratamento Tributário Diferenciado (TTD) às *Tradings companies* e Comerciais Importadoras, que são empresas especializadas em comércio exterior no ramo de importação. Estas, por sua vez, utilizam este incentivo como atrativo às empresas que não dispõem desse tratamento, repassando este benefício fiscal nas operações por conta e ordem de terceiros.

Considerando a problematização, este estudo se propõe a responder a seguinte indagação: Qual a repercussão financeira advinda da utilização do benefício fiscal do ICMS/SC (TTD 409) em uma importação por conta e ordem de terceiros por uma empresa Catarinense?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho visa determinar o impacto financeiro e econômico na importação por conta e ordem de terceiros, da China, por empresa catarinense, com a utilização do benefício fiscal do ICMS/SC (TTD 409).

1.2.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos traçados para alcançar o objetivo geral são:

- Descrever o processo de funcionamento do comércio exterior brasileiro;
- Apresentar o Sistema Tributário Nacional;
- Apresentar a legislação do ICMS/SC nas operações de importação por conta e ordem de terceiros no Estado de Santa Catarina, enfocando os benefícios fiscais.

1.3 JUSTIFICATIVA

De acordo com a Associação Brasileira da Indústria Têxtil (ABIT, 2016), o setor têxtil brasileiro tem uma enorme participação na economia brasileira, sendo um dos setores da indústria de transformação onde cada vez mais se investe em busca de novos produtos de outros países, que oferecem, muitas vezes, melhor qualidade e menor preço quando comparado ao produto nacional. Diante deste cenário, muitas empresas estão participando do mercado internacional, principalmente por meio de importações, que conforme dados do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC), grande parte tem origem da China, sendo o país asiático o maior produtor têxtil do mundo (MDIC, 2017).

De acordo com dados publicados pelo MDIC, o Estado de Santa Catarina é o que lidera o ranking entre os Estados brasileiros nas importações de produtos têxteis, principalmente pelo setor ter grande representatividade no Estado e o mesmo oferece condições favoráveis às empresas que decidem importar (MDIC, 2017).

Considerando o comércio internacional como um item importante na rotina de várias empresas brasileiras, principalmente na atividade de importação, é fundamental que ocorra um planejamento adequado e levantamento dos custos envolvidos no processo, a fim de evitar prejuízos ou resultados indesejáveis. Para tanto, é necessário que as empresas obtenham o máximo de informações para que possa ser tomada a decisão adequada.

A importância deste trabalho se dá pela necessidade de apresentar um estudo mais detalhado sobre os custos na importação e da legislação tributária que regulamenta este assunto, especificamente nos benefícios fiscais do ICMS/SC.

Deste modo, este estudo é relevante porque servirá como fonte de estudo e informações para os profissionais da área contábil, estudantes, aos que atuam no comércio internacional e demais interessados no tema.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Finalizado o capítulo introdutório, o trabalho está estruturado de acordo com as seguintes seções: fundamentação teórica; procedimentos metodológicos; análises e discussão dos resultados empíricos e considerações finais. Na revisão de estudos teóricos e empíricos são apresentados o tema e subtema da pesquisa, abordando o processo de importação de têxteis. Após esta fase são propostos os procedimentos metodológicos com o método, abordagem, objetivos, estratégia e técnicas de pesquisa. Logo em seguida são discutidos os

resultados e suas relações com outros estudos empíricos. Ao final, são deduzidas as conclusões.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo objetiva-se sustentar teoricamente o estudo sobre o processo de importação de mercadorias para o setor têxtil. Apresenta-se o panorama do setor têxtil catarinense e brasileiro, a relação comercial entre Brasil e China e os custos logísticos e tributários que envolvem o processo de importação de mercadorias.

2.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO SETOR TÊXTIL NO BRASIL

O setor têxtil se apresenta como uma atividade bastante ampla e composta por várias etapas, que engloba desde a fiação até o produto final, com a transformação de fibras em fios, de fios em tecidos e de tecidos em peças de vestuário. De acordo com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2010), entre as várias etapas do setor têxtil, podem ser destacadas resumidamente quatro delas: a fiação, a tecelagem, o acabamento e a confecção. As etapas são intercaladas e o produto final de cada etapa é a matéria-prima da fase seguinte. “Na etapa final, os produtos podem tomar a forma de vestuário, de artigos para o lar (cama, mesa, banho, decoração e limpeza), ou para a indústria (filtros de algodão, componentes para o interior de automóveis, embalagens etc)”. (SEBRAE, 2010, p.1).

O Brasil se encontra entre os maiores produtores têxteis do mundo, ocupando a quinta colocação, conforme demonstra a Tabela 1.

Tabela 1: Ranking mundial de produção de têxteis - 2011

Colocação	Países	Mil toneladas	Part %
1º	China/Hong Kong	41,461	50.7%
2º	Índia	5,669	6.9%
3º	Estados Unidos	4,403	5.4%
4º	Paquistão	2,296	2.8%
5º	Brasil	2,011	2.5%
6º	Indonésia	1,952	2.4%
7º	Taiwan	1,874	2.3%
8º	Turquia	1,545	1.9%
9º	Coréia do Sul	1,483	1.8%
10º	Tailândia	933	1.1%
Outros	Outros	18,22	22,2%

Fonte: IEMI/ABIT/IEMI, Bradesco 2017

De acordo com a ABIT (2016) em 2015 no Brasil, o setor empregava 1,5 milhão de trabalhadores, sendo o 2º maior gerador de empregos, possuía no total 32 mil empresas que produziram 6,7 bilhões de peças e com faturamento total de US\$ 39,3 bilhões.

Com os dados apresentados, identifica-se a importância e contribuição do setor têxtil na geração e distribuição de renda, o que proporciona, conseqüentemente, melhorias na condição de vida da população brasileira.

2.2 A INDÚSTRIA TÊXTIL EM SANTA CATARINA

Dentre as Unidades da Federação, Santa Catarina se destaca como um dos estados brasileiros que possui maior representatividade no setor têxtil. De acordo com o SEBRAE (2010), entre empresas ligadas ao setor têxtil o maior número está localizado nas coordenadorias regionais do Vale do Itajaí, Foz do Itajaí e Norte. “O setor têxtil vestuarista catarinense é grande gerador de empregos e tem como característica o predomínio de empresas de micro e pequeno porte, ao lado de grandes empresas líderes” (SEBRAE/SC, 2010, p. 9).

O Estado de Santa Catarina possui um dos principais parques produtivos do setor têxtil e possui grande influência na economia do Estado. De acordo com os dados apresentados pelo Sindicato das Indústrias de Fiação, Tecelagem e do Vestuário de Blumenau (SINTEX, 2015, p.1) pode-se destacar:

- Completa integração: todos os segmentos têxteis presentes em Santa Catarina;
- 4,9 mil indústrias instaladas no Estado representando 15,3% do total nacional;
- 300 mil empregos gerados no Estado, equivalentes a 19,1% do pessoal ocupado na cadeia têxtil brasileira em 2014;
- 465 mil toneladas de produção têxtil, representando 21,3% – o Estado concentra empresas de grande porte e mais intensivas em capital (2o. maior do Brasil);
- 1,6 bilhão de peças confeccionadas, correspondendo a 17,4% do total produzido no país em 2014 (incluindo vestuário, ‘cameba’, artigos técnicos e industriais);
- R\$ 22 bilhões foi o Valor da Produção do Setor no Estado, com participação de 17,5% sobre o valor da produção nacional em 2014;
- US\$172 milhões foi o montante exportado pelo setor no Estado, equivalente a 18% do total exportado pelo Brasil (excluindo fibras/filamentos);
- R\$ 398 milhões de investimentos em máquinas, equipamentos e instalações no Estado, representando 19% do total investido pelo setor no país e 1,8% da receita estimada para as empresas da região.

Os dados apresentados acima demonstram as dimensões e importância do setor têxtil no Estado de Santa Catarina.

O setor têxtil no Estado também apresenta um alto volume de importações, para acentuar esse volume, a Tabela a seguir, apresenta as importações realizadas pelos Estados brasileiros nos três últimos anos:

Tabela 2: Importações Brasileiras de Produtos Têxteis e Confeccionados por UF

	JAN - DEZ/2014	JAN - DEZ/2015	JAN - DEZ/2016
UF	US\$ FOB	US\$ FOB	US\$ FOB
Total Geral	7.080.261.220	5.850.066.726	4.170.603.386
SANTA CATARINA	2.372.097.644	1.995.973.396	1.450.035.576
SAO PAULO	2.129.252.695	1.862.165.566	1.216.009.320
ESPIRITO SANTO	620.282.569	436.420.682	295.983.971
MATO GROSSO DO SUL	378.632.522	291.300.642	269.227.440
RIO DE JANEIRO	228.473.268	178.302.895	132.613.072
RIO GRANDE DO SUL	166.574.004	148.541.847	116.847.179
MINAS GERAIS	184.930.021	128.445.744	114.356.114
CEARA	191.598.569	176.937.354	110.888.280
PARANA	167.646.442	130.707.575	100.207.677
RONDONIA	118.377.829	106.223.234	78.218.422
Outros	522.395.657	395.047.791	286.216.335

Fonte: MDIC - Sistema ALICEWEB, 2017

Conforme apresenta a Tabela 2, Santa Catarina se destaca como o Estado que mais realiza importações de têxteis e confeccionados, que ocorre devido a uma série de fatores:

- O setor têxtil e de confecção possui grande representatividade no Estado.
- O Estado possui um dos principais portos marítimos do país, o que apresenta condições favoráveis à realização de importações.
- O Estado oferece benefícios e incentivos fiscais para empresas importadoras. (ABIT, 2016; SIQUEIRA, 2016; SANTA CATARINA, 2013).

2.3 COMÉRCIO EXTERIOR BRASILEIRO

O comércio exterior brasileiro, analisado desde seu início, quando se resumia basicamente na exportação de produtos primários (açúcar, ouro e café) e importação de produtos manufaturados, até a abertura comercial, apresenta evoluções bastante evidentes (LUDOVICO, 2013).

De acordo com Ludovico (2013), até o Segundo Reinado o comércio internacional no Brasil se destacava pela extração predatória dos recursos naturais existentes, principalmente o pau-brasil, cultura da cana-de-açúcar, algodão e fumo e exploração de ouro em Minas Gerais. Em meados do século XX foi limitado à exportação de produtos agrícolas e à importação de bens manufaturados.

A partir da segunda guerra mundial o Brasil começa a alcançar sua maturidade econômica.

Após a Segunda Guerra Mundial, o Brasil reativou seu ciclo industrial com a instalação de inúmeras indústrias, inclusive a indústria automobilística, alcançando, afinal, a sua maturidade econômica, entrando no rol dos países em desenvolvimento acelerado e convertendo-se na oitava economia mundial, alcançado em meados de 2011 a sétima colocação e a 53ª economia mais competitiva, (ganhou cinco

posições) em um *ranking* de 142 países de acordo com o Fórum Econômico Mundial (FEM) divulgado em 7 de setembro de 2011 pelo *Global Competitiveness Report*. (LUDOVICO, 2013, p. 5).

O governo Fernando Collor de Mello (1990-1992) contribuiu muito para a mudança de cenário do comércio exterior brasileiro, no seu mandato iniciou-se uma profunda reforma no regime comercial, foram criadas políticas que reduziam as tarifas na importação e eliminavam as barreiras não-tarifárias (FERNANDES, 1997).

Ludovico (2013) faz uma síntese, com dados históricos, dos aspectos e fatos mais significativos referente à política de comércio exterior brasileiro.

No período de 1930 a 1964 as políticas eram adotadas com altas tarifas, que restringiam a importação. Entre 1965 e 1973, criou-se incentivos tanto na importação quanto na exportação, que resultou no crescimento do Produto Interno Bruto (PIB). Entre 1974 e 1992, inicialmente devido à crise internacional e a inflação ocorreu baixo crescimento, as políticas adotadas restringiam as importações e aumentavam os benefícios na exportação, no final deste período ocorreu um significativo crescimento nas exportações. Entre 1993 e 2011, com a abertura comercial, resultou no crescimento das importações e exportações, ocorreu algumas oscilações naturais, principalmente entre 2009 e 2010 com a crise econômica dos Estados Unidos que acarretou problemas em diversos países, no entanto o comércio exterior brasileiro seguiu fortalecido (LUDOVICO, 2013).

Os fatos apresentados demonstram o crescimento do comércio exterior brasileiro, o que torna o Brasil, nos dias atuais, um país de intercâmbio multilateral, ou seja, um comerciante global que apresenta relações comerciais com diversos países do mundo.

2.4 RELAÇÕES COMERCIAIS ENTRE BRASIL E CHINA

A economia da República Popular da China é uma das maiores economias do mundo e possui na atualidade o maior crescimento econômico mundial. O país vem crescendo como uma grande força comercial e econômica e possui atualmente a maior economia de mercado, é o maior fabricante e o maior titular de reservas cambiais (KROKOU, 2017). Nonnenberg (2010) aponta a liberalização do comércio exterior como uma das principais medidas que influenciaram o desenvolvimento econômico da China, a partir de 1980, quando, tanto exportações quanto importações ultrapassaram 15% do PIB, a atividade de comércio exterior começava a se tornar peça-chave para o crescimento econômico país.

O Brasil e a China apresentam relações comerciais desde 1979 e que vem aumentando a cada ano. Em 2009 o país asiático se transformou no maior parceiro comercial brasileiro e a

cooperação entre os dois países vem se constituindo em uma das principais fontes de investimento direto no país, tendo entre os destaques os setores de energia e mineração, siderurgia e agronegócio (BRASIL, 2015).

A expressão “parceria estratégica” foi aplicada entre os dois países durante o governo Itamar Franco (1992-1994). No governo Fernando Henrique (1995-2002), a expressão continuou a ser usada, sempre para atribuir caráter especial às relações entre os dois países (ALBUQUERQUE, 2012). Ainda de acordo com Albuquerque (2012, p.1):

Foi no governo Lula, entretanto, que as relações bilaterais Brasil-China ganharam um caráter especial, graças a uma combinação do crescimento extraordinário do fluxo de comércio e investimentos entre os dois países, com a prioridade atribuída pelo governo Lula às relações SulSul e, de maneira especial, com os demais países chamados emergentes. Durante seu governo e, particularmente, em decorrência da crise de 2008, a China se tornou o maior parceiro individual do Brasil em comércio e investimentos, perdendo apenas para a UE e, em estoque de investimentos, para os EUA.

Os fatos demonstram a iniciativa brasileira para o crescimento da parceria com a China e que cada vez mais buscam acordos econômicos e comerciais, onde o país visa, principalmente, à entrada de produtos brasileiros no mercado do país asiático.

2.4.1 As relações comerciais no setor têxtil entre o Brasil e China

Em decorrência dos elevados investimentos a cadeia produtiva têxtil brasileira vem passando por muitas transformações, destacando-se, especialmente, aquelas relacionadas com o comércio internacional e a crescente relação entre Brasil e China, onde cada vez mais aumenta a participação de produtos têxteis chineses no mercado nacional.

Conforme destacam Costa e Rocha (2009), na China se concentra a maior produção têxtil do mundo, sendo suficiente para atender ao consumo interno e grande parte do externo. A cadeia têxtil-vestuário da China, sob influência e incentivo do Governo Chinês e, principalmente, pelo seu baixo custo de produção, aumentou a participação no mercado internacional por meio das exportações de seus produtos.

Devido a relação comercial entre os dois países e a liberação comercial trazida pela globalização, o Brasil vive uma invasão de produtos importados asiáticos, que apresentam um percentual de crescimento constante e que vem impactando e prejudicando o mercado interno. “Em agosto de 2012, a Associação Brasileira da Indústria Têxtil (ABIT) encaminhou um pedido de investigação de salvaguarda para 60 itens do setor de vestuário, alegando que está ocorrendo um surto de importações de roupas no país”. (FUJITA; JORENTE, 2015, p.15.). A

Tabela 3 demonstra a origem das importações brasileiras têxteis e confeccionados, onde se destaca a China como principal fornecedor.

Tabela 3: Importações Brasileiras de Produtos Têxteis e Confeccionados por país

	JAN - DEZ/2014	JAN - DEZ/2015	JAN - DEZ/2016
País	US\$ FOB	US\$ FOB	US\$ FOB
Total Geral	7.080.261.220	5.850.066.726	4.170.603.386
China	3.812.218.686	3.221.878.484	2.121.093.919
Índia	541.029.358	383.819.294	308.610.050
Indonésia	358.811.526	307.147.897	228.465.553
Estados Unidos	204.195.981	164.933.277	138.290.299
Vietnã	169.935.230	167.206.482	119.754.843
Bangladesh	194.184.948	201.842.266	118.502.986
Taiwan (Formosa)	198.557.531	135.330.391	97.930.362
Turquia	110.612.001	69.685.107	84.950.341
Paraguai	109.262.150	96.196.730	82.905.495
Coreia do Sul	133.629.654	102.911.393	78.422.185
Outros	1.247.824.155	999.115.405	791.677.353

Fonte: MDIC - Sistema ALICEWEB 2017

Conforme a Tabela 3, mais de 50% das importações é de origem chinesa, o que evidencia a boa relação comercial no setor têxtil entre o Brasil e China.

2.5 IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS ESTRANGEIROS

O conceito de importação pode ser entendido como o ingresso de mercadoria estrangeira no território nacional. Para López e Gama (2005, p.268), “Pode-se denominar importação a entrada de mercadoria em um país, procedente do exterior, a qual se configura, perante a legislação brasileira, no momento do desembaraço aduaneiro”.

O processo de importação de uma determinada mercadoria se torna legal após a conclusão do despacho aduaneiro, em que se verifica a exatidão dos dados declarados (MORINI et al, 2006). Faro, R. e Faro, F. (2012, p.86) conceituam despacho aduaneiro da seguinte forma:

Despacho aduaneiro é o procedimento fiscal por intermédio do qual o importador desembaraça a mercadoria procedente do exterior, esteja ela ingressando no país a título definitivo ou não. Inicia-se com o registro no Siscomex da DI, após a chegada da carga na repartição aduaneira, quando deve ser realizado o pagamento de todos os tributos federais devidos, além dos valores eventualmente exigíveis por conta da aplicação de medidas contra as práticas desleais de comércio.

Após o pagamento dos tributos incidentes na importação, o Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX) indica de forma automática qual o canal de parametrização será aplicado, podendo ser verde, amarelo, vermelho ou cinza. O Canal verde indica que a

importação é desembaraçada de forma automática, com a dispensa da verificação física da mercadoria. No canal amarelo, a importação é sujeita a análise documental e caso exista alguma irregularidade ocorrerá a verificação física da mercadoria. No canal vermelho, o desembaraço ocorre após a verificação física da mercadoria e análise documental. No canal cinza, ocorre a verificação física da mercadoria, análise documental e é realizado o exame de valoração aduaneira, que pode ser definido como a análise do preço praticado, objetivando eventual sub ou superfaturamento na importação (FARO, R.; FARO, F., 2012).

O processo de importação envolve uma série de procedimentos que será descrito basicamente no Quadro 1:

Quadro 1: Passo a passo da importação

PROCEDIMENTO	DESCRIÇÃO
Cadastramento	A habilitação de uma empresa brasileira à atividade importadora depende de sua inscrição em dois cadastros com fins específicos, o Registro de Exportadores e Importadores (REI) e o Registro e Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros (RADAR), que se encontram, respectivamente, sob a gestão do MDIC/SECEX e do MF/RFB.
Negociação preliminar	Primeiro contato com o vendedor, buscando definir o produto, bem como as demais condições de comércio a serem observadas (modal de transporte, forma de pagamento do frete, seguro, eventual utilização de embalagens especiais, documentos exigidos pelas autoridades aduaneiras, forma de pagamento etc.), inclusive a emissão de uma fatura pro forma.
Avaliação mercadológica	Conferência acerca do correto enquadramento da mercadoria na TEC, de forma a permitir uma avaliação não somente quanto à formação dos custos da importação, como também no que diz respeito às perspectivas de comercialização no mercado interno.
Concretização da importação	Formalização da compra (eventualmente a assinatura de um contrato comercial), emissão de uma fatura comercial, seguida do embarque internacional.
Pagamento da importação	Os procedimentos relativos ao pagamento poderão sofrer uma alteração quanto à ordem dos passos observada – em virtude da modalidade de pagamento escolhida.
Licenciamento	Obtenção de LI (nas operações sujeitas a licenciamento não automático) previamente ao embarque das mercadorias.
Embarque	Autorização para o exportador proceder ao embarque das mercadorias.
Despacho aduaneiro	Formulação da DI (após a chegada das mercadorias ao território nacional), pagamento dos tributos incidentes e apresentação dos documentos de importação de forma a permitir o desembaraço aduaneiro.
Controle documental	Arquivamento dos documentos de importação, observando-se, no que couber, os prazos mínimos fixados pelos dispositivos regulamentares para a sua manutenção e guarda, com vistas ao atendimento das exigências de ordem fiscal, tributária e contábil, eventualmente formuladas.

Fonte: Adaptado FARO. R. e FARO. F. (2012, p. 91-92)

Observando os procedimentos administrativos e operacionais conforme o Quadro 1, observa-se o passo a passo do que geralmente ocorre nas importações, e que essencialmente deve ser seguido a fim de evitar sanções fiscais.

2.5.1 Modalidades de importação

O crescente comércio exterior brasileiro fez com que o Governo Federal criasse uma estrutura jurídica com novas alternativas para as empresas que terceirizam suas operações de importação de mercadorias/produtos. Atualmente, as importações podem ser realizadas de três formas: diretamente pelo importador/adquirente, por encomenda ou por conta e ordem de terceiros.

Cada uma das modalidades de importação oferece um distinto tratamento tributário, o que, conseqüentemente, interfere no custo final do produto. Cabe a empresa, com auxílio de seu contador, analisar qual a modalidade mais adequada e que possui menor impacto financeiro, a fim de tornar mais viável o processo de importação. Em seguida, descreve-se breve conceituação das características de cada uma delas.

2.5.1.1 Importação direta

A modalidade de importação direta é aquela realizada pela empresa sem a utilização de outra empresa intermediária, ou seja, o adquirente atua também como importador. De acordo com Caspar (2010, p. 52), importação direta pode ser definida como

aquela em que não há a participação de intermediários na relação entre o adquirente da mercadoria e o exportador. Assim, nessa modalidade, a figura do adquirente se confunde com a do importador, pois se tratam da mesma pessoa (seja pessoa física, seja pessoa jurídica). Interessante notar que a finalidade da importação poderá ser tanto para o consumo próprio, como para a posterior revenda.

Schuller (2015) descreve que geralmente as empresas optam pela importação direta devido a algumas vantagens que são peculiares a essa modalidade, como por exemplo: maior flexibilidade para negociação de preços, definição da logística com margem para redução de custo, maior controle da operação, exclusão de intermediários, desenvolvimento de fornecedores com preservação do contato. Ainda de acordo com o autor, a modalidade apresenta também desvantagens, como por exemplo: dificuldade na comunicação, desconhecimento de mercado, procedimentos, custos e legislação de importação,

Por fim, cabe ressaltar que toda e qualquer empresa brasileira poderá fazer a importação direta, desde que esteja habilitada junto à Receita Federal pelo Registro e Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros (RADAR), que é concedido mediante apresentação de requerimento e documentos que comprovem a existência física e capacidade financeira da empresa.

2.5.1.2 Importação por encomenda

A importação por encomenda, amparada pela Lei nº 11.281, de 2006, artigo 11; Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Federal (SRF) nº 634, de 2006, é aquela em que uma empresa previamente contratada realiza o processo de importação com recursos próprios e o produto é posteriormente repassado para a empresa contratante. A Receita Federal do Brasil (RFB) descreve que

A importação por encomenda é aquela em que uma empresa adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre a importadora e a encomendante, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas. (BRASIL, 2006, p.1).

Ainda de acordo com a RFB, o despachante aduaneiro, no ato do registro da Declaração de Importação (DI), deve indicar em campo próprio, o número de inscrição do encomendante no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) e caso não estiver disponível campo próprio para o encomendante, o CNPJ do mesmo deve ser informado no campo destinado à identificação do adquirente por conta e ordem daquela mesma ficha, devendo também ser informado, na ficha “informações complementares” da DI, que se trata de uma importação por encomenda.

Após o desembaraço, o importador, sendo detentor da titularidade jurídica da mercadoria importada (porque a trouxe ao país por sua própria conta), deve transmitir a sua propriedade ao encomendante mediante o pagamento de um preço e caso o encomendante arque, ainda que parcialmente, com a importação, a modalidade não será mais “por encomenda”, e sim por “conta e ordem de terceiros” (BERGAMINI, 2014).

Destaca-se que na importação por encomenda o importador não necessariamente precisa ser uma *Trading Company*, qualquer pessoa jurídica, desde que habilitada, pode executar a importação, conforme publicação da Receita Federal do Brasil referente a Solução de Consulta COSIT nº 102/2016: “a empresa encomendada pode ser qualquer pessoa jurídica habilitada a operar no comércio exterior, não tendo que ser, necessariamente, uma empresa que tenha como atividade principal as operações de comércio exterior.”

2.5.1.3 Importação por conta e ordem de terceiros

A modalidade de importação denominada “por conta e ordem de terceiros”, é aquela em que a pessoa jurídica promove em seu nome a importação para posterior repasse ao

adquirente. Essa modalidade é regulamentada pela Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Federal (SRF) nº 225/2002 que a instituiu da seguinte forma:

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

Parágrafo único. Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial (BRASIL, 2002, p.1).

De acordo com a RFB, para a importação por conta e ordem de terceiros, se faz necessário que tanto a empresa adquirente quanto a empresa importadora sejam previamente habilitadas para operar no Siscomex, demonstrando à RFB, também, a vinculação contratual existente entre elas

Art. 2º A pessoa jurídica que contratar empresa para operar por sua conta e ordem deverá apresentar cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços, caracterizando a natureza de sua vinculação, à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF), de fiscalização aduaneira, com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz (BRASIL, 2002, p.1).

A importadora, que no processo de importação promove o despacho aduaneiro em seu nome, sendo contribuinte, deve efetuar o recolhimento dos tributos incidentes sobre a importação de mercadorias (II, IPI, Cofins-Importação, PIS/Pasep-Importação) e o adquirente da mercadoria é considerado responsável solidário, conforme estabelece a RFB:

Consequentemente, embora o importador seja o contribuinte dos tributos federais incidentes sobre as importações, o adquirente das mercadorias é responsável solidário pelo recolhimento desses tributos, seja porque ambos têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos, seja por previsão expressa de lei (BRASIL, 2014, p.1).

Por fim, ressalta-se que nessa modalidade é o adquirente que dispõe da capacidade econômica para o pagamento de todos os gastos envolvidos na importação, desde o pagamento ao fornecedor até o pagamento dos custos logísticos e tributários.

2.6 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional (STN) constitui-se no conjunto de princípios e normas tributárias dispostas no ordenamento jurídico brasileiro. Esse sistema rege o poder do Estado de arrecadar tributos com a finalidade de promover o bem comum (FABRETTI, L.;

FABRETTI, D.; 2014). O STN é regulado pela Lei 5.172/66, que se constitui no Código Tributário Nacional (CTN), que em seu artigo 2º estabelece:

Art. 2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais (BRASIL, 1966, p.1).

Desta forma, o CTN regula a criação de tributos e a majoração de alíquotas, estabelecendo princípios a serem observados pelos entes políticos, além de atribuir a competência tributária a cada um deles.

2.6.1 Tributos

No CTN estão estabelecidos os tributos como forma de receita da União, Estados e Municípios, que por meio de leis determinam a obrigatoriedade de o contribuinte efetuar o pagamento. O CTN, em seu artigo 3º, define tributo da seguinte forma:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1988, p.1).

A “prestação pecuniária” significa que o pagamento deverá ser efetuado em moeda corrente nacional, ou em outras espécies somente em casos especiais quando autoriza em lei. A forma “compulsória” impõe ao contribuinte a obrigatoriedade de contribuir. “Que não constitua sanção por ato ilícito”, indica que a obrigatoriedade nasce da prática lícita que esteja em conformidade com a lei. “Instituída em Lei” diz respeito que os tributos só podem ser criados ou alterados por lei válida e eficaz. E por fim, os tributos só podem ser “Cobrados mediante atividade administrativa vinculada”, ou seja, a cobrança efetuada deve respeitar o que está publicado na lei (FABRETTI, L.; FABRETTI, D.; 2014).

É possível observar que o CTN separa os tributos em espécies, sendo: impostos, taxas e contribuições de melhoria (Art. 5º do CTN), e tem-se, também, os tributos acrescidos à Constituição Federal (CF) de 1988, sendo eles: o empréstimo compulsório, no artigo 148, e as contribuições denominadas de “Parafiscais” ou “Especiais”, constantes do artigo 149. Em seguida, breve conceituação das características de cada uma delas.

2.6.1.1 Impostos

Imposto está definido no artigo 16 do CTN da seguinte forma: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966, p.1). De acordo com Sabbag (2013), a obrigação de pagar imposto tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à sua atividade ou a seu patrimônio. Nesse conceito, imposto se define como tributo não vinculado à atividade estatal, pois o mesmo é atrelado ao âmbito privado do contribuinte, sua atividade particular.

Sabbag (2013) descreve que o CTN divide os impostos em quatro grupos, sendo eles: impostos sobre o comércio exterior, impostos sobre o patrimônio e a renda, impostos sobre a produção e circulação e impostos especiais.

O imposto é de competência privativa, distribuída pela CF/1988, ou seja, é exclusivamente da União ou dos Estados ou dos Municípios ou do Distrito Federal, que visa custear as despesas públicas gerais ou universais (FABRETTI, L.; FABRETTI, D., 2014).

2.6.1.2 Taxas

Taxa é uma espécie de tributo vinculado à ação estatal, atrelando-se à atividade pública. É definida no artigo 77 do CTN como:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (BRASIL, 1966, p.1).

De acordo com Sabbag (2011), no CTN as taxas são divididas em taxa de polícia ou de fiscalização e taxa de serviço ou de utilização. A primeira exige cobrança em virtude de atos de polícia, como por exemplo: taxa de alvará. A segunda será cobrada em razão da prestação estatal de um serviço público específico e divisível, como por exemplo: taxa de água.

Sendo assim, os serviços realizados pelo Estado, terão como contrapartida a cobrança de taxas.

2.6.1.3 Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria está disposta na CF no artigo 145, III: “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) III – contribuição de melhoria, decorrentes de obras públicas” (BRASIL, 1988, p.1). Esse tributo também está previsto no CTN artigos 81 e 82:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (BRASIL, 1966, p.1).

Por fim, cabe ressaltar que a base de cálculo do tributo, é o benefício real que a obra pública adicionou ao bem imóvel, sendo cobrada somente após finalizada a obra pública (SABBAG, 2013).

2.6.1.4 Empréstimo compulsório

O empréstimo compulsório foi instituído com a finalidade de atender as despesas excepcionais, conforme estabelece a CF/1988, em seu artigo 148:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:
I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b. Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição (BRASIL, 1966, p.1).

A receita obtida não é definitiva, e deve ser restituída ao contribuinte, conforme destacam Fabretti e Fabretti (2014, p. 43)

Embora o empréstimo compulsório tenha natureza tributária, conforme entendimento específico da doutrina e da jurisprudência, ele deve ser devolvido. A CF não fixou prazo para essa restituição. Entendemos que o prazo deve ser determinado na lei complementar que o instituir.

Por fim, cabe ressaltar que apenas a União Federal tem autorização para instituí-lo, e deve ser criado por meio de Lei Complementar e aprovada por maioria absoluta no Congresso Nacional.

2.6.1.5 Contribuições especiais

As contribuições especiais são subdivididas em contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico (CIDE) e contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas. As contribuições especiais estão previstas no artigo 149 da CF/1988

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo (BRASIL, 1988, p.1).

As contribuições sociais têm por finalidade financiar a seguridade social, no atendimento às ações de saúde, previdência e assistência social (BRASIL, p.1).

A CIDE visa intervir na economia para ajustá-la, a fim de alcançar os objetivos da política econômica, “assim, a União, em seu propósito desenvolvimentista, realiza atividades de efetiva intervenção no controle de mercado, exigindo-se a CIDE, no contexto da referibilidade, para financiar os custos e encargos correspondentes” (SABBAG, 2013, p.524). Tem-se como exemplo de CIDE, o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), conforme definido pela RFB “O AFRMM destina-se a atender aos encargos da intervenção da União no apoio ao desenvolvimento da marinha mercante e da indústria de construção e reparação naval brasileiras, e constitui fonte básica do Fundo da Marinha Mercante (FMM).” (BRASIL, 2015, p.1).

Já as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, visam auxiliar financeiramente as entidades representativas, e são devidas pelos profissionais vinculados a seu órgão, exemplo: advogado – OAB, contador – CRC, médico - CRM etc. (FABRETTI, L.; FABRETTI, D., 2014).

2.6.2 Competência tributária

A competência tributária é o poder de criar tributos outorgada pela CF que define os poderes e reparte as competências entre à União, os Estados, Distrito Federal e Municípios. “A atribuição da competência tributária às pessoas jurídicas de direito público está prevista nos artigos 153 a 156 da CF/1988, dividindo-se, entre elas, o poder de instituir e cobrar tributos.” (SABBAG, 2013, p.389).

O artigo 153 da CF/1988, descreve os impostos de competência da União, sendo eles:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
I - importação de produtos estrangeiros;
II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
III - renda e proventos de qualquer natureza;
IV - produtos industrializados;
V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
VI - propriedade territorial rural;
VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar (BRASIL, 1988, p.1).

Os impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme o artigo 155 da CF/1988, são:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
III - propriedade de veículos automotores (BRASIL, 1988, p.1).

Por fim, os impostos de competência dos Municípios, são estabelecidos de acordo com o artigo 156 da CF/1988:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I - propriedade predial e territorial urbana;
II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (BRASIL, 1988, p.1).

Cabe ressaltar que só a União tem a competência residual, ou seja, só ela tem competência para instituir outros impostos não discriminados na CF/1988, nos casos de eminência ou guerra externa, ou mediante Lei Complementar. Neste último caso, os impostos podem ser instituídos desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição (FABRETTI, L.; FABRETTI, D., 2014).

2.6.3 Princípios constitucionais tributários

A CF dá poderes ao executivo para arrecadar tributos, entretanto, esse poder não é absoluto e deve seguir os princípios e normas estabelecidos na própria CF/1988. Fabretti e Fabretti (2014, p.53) descrevem sobre os princípios constitucionais tributários:

Os princípios são os fundamentos do ordenamento jurídico e prevalecem sobre todas as demais normas. São as bases sobre as quais se alicerça a construção do sistema jurídico. Como diretrizes fundamentais orientam e vinculam a elaboração, a aplicação e o entendimento das demais normas jurídicas, todas hierarquicamente inferiores. Essa só tem validade se estiverem em estrita consonância com eles.

Conforme disposto na CF/1988, o artigo 150 estabelece as limitações ao poder de tributar, proibindo os entes políticos de instituir tributos ou aumentar suas alíquotas sem a observação de princípios. Os principais serão demonstrados a seguir.

O princípio da legalidade tributária representa limites postos ao poder, que devem ser observados pelo sob pena de inconstitucionalidade. É considerado uma forma de proteção ao contribuinte de que não haverá instituição ou majoração de tributo sem lei que o estabeleça

(FABRETTI, L.; FABRETTI, D., 2014). É importante observar que a constituição traz algumas exceções, como por exemplo: as alíquotas do Imposto sobre a Importação (II) podem ser alteradas pelo poder executivo (OLIVEIRA, 2017).

O princípio da Isonomia, também denominado princípio da Igualdade, é um dos mais importantes e complexos do ordenamento jurídico, devido principalmente à dificuldade de interpretação e aplicação no que diz respeito em matéria tributária (FABRETTI, L.; FABRETTI, D., 2014). Neste princípio a CF/1988 assegura que não poderá ocorrer cobrança de tributos de forma desigual entre contribuintes que estão em situação equivalente, ou seja, aqueles que possuem a mesma capacidade contributiva devem contribuir aos cofres públicos com a mesma intensidade (BRASIL, 1988).

O princípio da irretroatividade da lei define que todas as leis só podem produzir efeitos futuros. Sabbag (2013. p.193) argumenta que: “A regra, assim, é que, quanto às leis em geral, não lhes é dado abranger o passado, alcançando situações pretéritas. Se há atos a elas anteriores, devem ser eles regidos pela lei do tempo em que foram realizados [...]”. Em resumo, este princípio determina que as leis só podem produzir efeitos após à data de sua publicação.

O princípio da anterioridade determina que para instituir um tributo ou aumentá-lo, a lei deverá ser publicada até 31 de dezembro do ano anterior (BRASIL, 1988). Cabe ressaltar que a CF estabelece algumas exceções, que dizem respeito a tributos federais que têm como objetivo propiciar à Nação os indispensáveis meios de defesas, dentre eles: guerra de tarifas, evasão de divisas, proteção da indústria nacional e controle da economia geral. As exceções valem para o Imposto sobre Importação (II), Imposto sobre exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro. (FABRETTI, L.; FABRETTI, D., 2014). A Emenda Constitucional nº 42/2003 acrescentou ao inciso III do artigo 150 uma nova alínea, instituindo o princípio da Noventena:

Art.150, III...

- a) antes de decorrentes 90 (noventa) dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observando o disposto na alínea b; (BRASIL, 2003, p.1).

O efeito do princípio da noventena é aplicável somente aos impostos que exercem função extrafiscal, e que podem ser alterados no mesmo exercício.

2.7 GASTOS NO PROCESSO DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS

No trabalho em questão, entre os temas propostos tem-se como essencial o estudo dos custos logísticos e tributários incidentes no processo de importação, que serão abordados a seguir.

2.7.1 Custos logísticos e aduaneiros na importação

No processo de importação ocorrem diversos custos logísticos e aduaneiros, dentre os quais se destacam: frete internacional, AFRMM, despachante aduaneiro, capatazia e armazenagem. O Quadro 2 demonstra breve conceitualização dos custos logísticos e aduaneiros inerentes ao processo de importação.

Quadro 2: Custos logísticos e aduaneiros

DESCRIÇÃO	CONCEITO
Frete internacional	Valor pago ao agente de cargas pelo transporte da mercadoria. Os valores variam de acordo com o valor da mercadoria, peso, volume, manuseio da carga, distância percorrida, etc.
AFRMM	Taxa aplicada nas importações efetuadas por transporte aquaviário. Os valores compreendem 25% sobre o valor do frete, que é destinado a Renovação da Frota de Navios Mercantes Nacionais.
Despachante aduaneiro	Honorários pagos à profissionais liberais registrados na SRF. Esses serviços são fixados livremente junto aos importadores e operacionalmente compreendem preparação de documentos, registros, pagamentos de impostos, acompanhamento de conferência de mercadorias até o ato da liberação efetiva por parte da fiscalização aduaneira.
Capatazia	Corresponde a movimentação e manuseio de mercadorias no TECA, nos portos e demais recintos. Os valores são calculados em função do peso bruto dos volumes, tonelagem, cubagem ou quantidade de volume por unidade.
Armazenagem	Corresponde à guarda de mercadorias nos armazéns. Os valores são calculados pelo tempo de permanência no armazém, e a forma ou fator de cobrança por esses armazéns compreende a relação: percentual sobre o valor da mercadoria importada e por período de permanência.

Fonte: LUDOVICO (2013, p. 131-132)

O Quadro 2 conceitua alguns custos que ocorrem geralmente na importação de mercadorias, é importante ressaltar que os custos não se resumem somente a esses citados, tem-se também como exemplo: o seguro internacional, taxa para liberação do conhecimento

de cargas, transporte rodoviário, taxa de expediente, taxa para utilização do Siscomex, desova do container, entre outros.

2.7.1.1 Termos Internacionais de Comércio – *Incoterms*

Os *incoterms* são regulamentados pela Câmara de Comércio Internacional (CCI), foram instituídos a partir de 1936 e utilizados desde 1953. Possuem uma série de termos e normas que definem as obrigações entre as partes envolvidas nas áreas de Exportação e Importação. (LUDOVICO, 2013)

Os *Incoterms* são representados em siglas que são utilizadas no mundo inteiro, são divididos em 4 grupos de acordo com a letra inicial. No grupo “C” contém os seguintes *incoterms*: *Costs and Freight* (CFR), *Costs Insurance and Freight* (CIF) e *Carriage and Insurance* (CIP), a principal característica desse grupo é definir ao vendedor a responsabilidade do pagamento do transporte principal. O grupo “D” é composto pelo *Delivered At Place* (DAP) e *Delivered at Terminal* (DAT), ambos definem ao vendedor a responsabilidade de arcar com os custos até a entrega no destino. O grupo “E” é formado apenas pelo *Ex Works* (EXW), que define ao comprador a responsabilidade de todos os custos. E por fim, o grupo F, é composto pelo *Free on Board* (FOB), *Free Alongside Ship* (FAZ) e *Free Carrier* (FCA), que define ao comprador a responsabilidade pelo pagamento do transporte principal (COSTA, 2010).

Vale ressaltar que o *incoterm* que será definido na negociação entre as partes, por se tratar de uma troca de responsabilidade entre o vendedor e comprador vai interferir diretamente no custo final do produto.

2.7.2 Tributos incidentes na importação

A carga tributária incidente no processo de importação no Brasil abrange uma série de tributos que, conseqüentemente, oneram o processo. Faro, R. e Faro, F. (2012, p.87) destacam que,

Na importação, a tributação é realizada fundamentalmente como um instrumento político, utilizada como um mecanismo de regulação das relações de mercado e de monitoramento e controle dos níveis de desenvolvimento dos setores produtivos estabelecidos no País.

A seguir serão abordados os aspectos pertinentes aos tributos incidentes nas importações brasileiras, apresentando a incidência, o fato gerador, a base de cálculo, as alíquotas e os contribuintes de cada tributo.

2.7.2.1 Imposto de importação (II)

O II é um tributo de competência da União, conforme está fundamentado no artigo 153, I, da CF/1988, sua função é denominada extrafiscal, pois tem como objetivo proteger a indústria nacional frente à importação de produtos estrangeiros (SABBAG, 2013).

A hipótese de **incidência** do II é a entrada de mercadorias estrangeiras em território nacional e sobre a bagagem de viajantes, conforme exposto no Regulamento Aduaneiro (RA)

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

Parágrafo único. O imposto de importação incide, inclusive, sobre bagagem de viajante e sobre bens enviados como presente ou amostra, ou a título gratuito (Decreto nº 1.789, de 12 de janeiro de 1996, art. 62). (BRASIL, 2009, p.1).

O RA especifica sobre os requisitos que definem mercadoria estrangeira

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

- I - enviada em consignação e não vendida no prazo autorizado;
- II - devolvida por motivo de defeito técnico, para reparo ou para substituição;
- III - por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador;
- IV - por motivo de guerra ou de calamidade pública; ou
- V - por outros fatores alheios à vontade do exportador. (BRASIL, 2009, p.1).

O **fato gerador** do II é o início do despacho aduaneiro com o registro da DI no Siscomex, conforme artigo 73 do RA

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

- I – na data de registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo;
- II – no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de:
 - a) bens contidos em remessa postal internacional não sujeitos ao regime de importação comum;
 - b) bens compreendidos no conceito de bagagem, acompanhada ou desacompanhada;
 - e
 - c) mercadoria constante de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira;
- III – na data do vencimento do prazo de permanência da mercadoria em recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento da mercadoria (BRASIL, 2009, p.1).

Cabe ressaltar que de acordo com artigo 546 do regulamento aduaneiro, o despacho aduaneiro deve ser iniciado em até no máximo 90 dias da descarga da mercadoria em zona primária ou até em 45 dias em zona secundária (BRASIL, 2015, p.1).

A **base cálculo** do II é o Valor aduaneiro da mercadoria (VA) que multiplicado pela alíquota expressa na Tarifa Externa Comum (TEC) resulta no valor do II. O artigo 20 do CTN define a base de cálculo do II:

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

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

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

III – quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço de arrematação (BRASIL, 1966, p.1).

As **alíquotas** do II são determinadas pela Tarifa Externa Comum (TEC) e fixadas pela Secretaria-Executiva da Câmara de Comércio exterior (CAMEX)

No Brasil, compete à CAMEX fixar a alíquota do imposto de importação, observados os compromissos internacionais do Brasil, notadamente no âmbito da Organização Mundial do Comércio (OMC) e no Mercosul. A Secretaria-Executiva da CAMEX preside e participa de grupos técnicos que analisam as solicitações de alterações da TEC (BRASIL, 2003, p.1).

Por meio das características específicas do produto se define a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que é necessária para consultar qual a alíquota que está sendo aplicada, que varia de acordo com a essencialidade e na possibilidade da comercialização do produto importado.

O **contribuinte** do II está definido no artigo 22 do CTN da seguinte forma:

Art. 22. Contribuinte do imposto é

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar

II - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados (BRASIL, 1966, p.1).

Cabe ressaltar que o contribuinte do II, sendo pessoa física ou jurídica, não aproveita o crédito que foi pago por esse tributo e seu valor deve ser adicionado no custo final do produto importado.

2.7.2.2 IPI-importação

O IPI é um imposto de competência da União, conforme está fundamentado no artigo 153, I, da CF/1988, possui funções arrecadatória e regulatória, conforme destaca Sabbag (2013, p.1128).

É gravame federal de forte interesse fiscal, uma vez que representa importante incremento no orçamento do Fisco. Paralelamente a essa importante função arrecadatória, que lhe é ínsita, perfaz relevante função do mercado, uma vez que vem onerar mais gravosamente artigos supérfluos e nocivos à saúde.

Outra característica desse tributo é a seletividade, cuja variação das alíquotas depende da essencialidade do produto, ou seja, produtos supérfluos recebem tributação mais elevada comparado aos produtos com maior utilidade social.

O IPI **incide** sobre produtos industrializados, tanto nacionais quanto estrangeiros. O Decreto nº 7.272/10, em seu artigo 2º especifica sobre a incidência do IPI

Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, e Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação “NT” (não tributado) (Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, art.6º). (BRASIL, 2010, p.1).

Com relação ao **fato gerador** do IPI-Importação, está estabelecido no artigo 35, I, do Decreto 7.212/10 da seguinte forma:

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

I - o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (BRASIL, 2010, p.1).

Vale ressaltar, que o pagamento do IPI na importação é efetuado no ato do registro da DI no Siscomex, o que faz com que o pagamento ocorra antes do fato gerador que é o desembaraço aduaneiro.

O artigo 190 do Decreto 7.272/10 dispõe sobre a **base de cálculo** do IPI da seguinte forma:

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

I - dos produtos de procedência estrangeira:

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

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

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

§ 1º O valor da operação referido na alínea “b” do inciso I e no inciso II compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 1º, Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 27, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15). (BRASIL, 2010, p.1).

Ou seja, a Base de cálculo do IPI é praticamente a mesma do II, só que acrescida também do próprio valor do II.

As **alíquotas** do IPI estão dispostas na Tabela de incidência do imposto sobre produtos industrializados (TIPI) e tem por base a NCM. Sabbag (2013, p.1132) acrescenta que “o IPI será calculado mediante aplicação da alíquota do produto, sobre o respectivo valor tributável”.

Com relação aos **contribuintes** do IPI, está disposto no artigo 24 do decreto nº 7.212/10 da seguinte forma:

Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:
I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “b”);
II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “a”);
III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “a”); e
IV - os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista no inciso I do art. 18 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 40). (BRASIL, 2010, p.1).

Ressalta-se que o importador, ainda que varejista, é equiparado a estabelecimento industrial, se tornando, também, contribuinte do IPI (BRASIL, 2010).

2.7.2.3 PIS/PASEP-importação e COFINS-importação

O PIS/PASEP-importação e a COFINS-importação estão fundamentados na Lei 10.865, de 30 de abril de 2004, são contribuições sociais para financiamento da seguridade social e dos programas de amparo ao trabalhador. Ludovico (2013) destaca que ambas as contribuições têm o objetivo de equiparar os custos dos produtos importados com os nacionais.

Quanto a hipótese de **incidência** desses tributos, estão relacionadas com a entrada de bens e serviços advindas do exterior. Está fundamentado da seguinte forma:

Art. 1º. Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior – COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º (BRASIL, 2004, p.1).

Com relação ao **fato gerador** do PIS/PASEP-importação e a COFINS-importação, os artigos 3º e 4º da Lei 10.865/04 definem que,

Art. 3º. O fato gerador será:

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

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

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

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

I - às malas e às remessas postais internacionais; e

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

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

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

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

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

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

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

Parágrafo único. O disposto no inciso I do caput deste artigo aplica-se, inclusive, no caso de despacho para consumo de bens importados sob regime suspensivo de tributação do imposto de importação (BRASIL, 2004, p.1).

De acordo com a legislação, é considerado o fato gerador a data de registro da DI ou o pagamento no caso de prestação de serviços.

O artigo 7º da Lei 10.865/04 dispõe sobre a **base de cálculo**,

Art. 7º A base de cálculo será

I - o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do **caput** do art. 3º desta Lei; ou

II - o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei (BRASIL, 2010, p.1).

Vale ressaltar que até o ano de 2013 a legislação previa a utilização do ICMS como base de cálculo do PIS/PASEP-importação e a COFINS-importação. No entanto o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu por unanimidade que era ilegal a utilização do ICMS como base de cálculo, o que foi retirada posteriormente por meio da Lei 12.865, de 9 de outubro de 2013 (MARTELLO, 2013).

Com relação às **alíquotas** na importação de bens, o artigo 8º da Lei 10.865/04, define que:

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas
I - na hipótese do inciso I do caput do art. 3º, de:
a) 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e
b) 9,65% (nove inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), para a Cofins-Importação (BRASIL, 2004, p.1).

O mesmo artigo define também as alíquotas na importação de serviços,

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas
[...]
II - na hipótese do inciso II do caput do art. 3º, de:
a) 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e
b) 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), para a Cofins-Importação (BRASIL, 2004, p.1).

As Leis 10.865, de 2004 e a 13.097, de 2015, preveem algumas alíquotas diferenciadas, isso nas importações de derivados de petróleo, álcool, bebidas frias, produtos farmacêuticos, produtos de perfumaria, toucador ou de higiene pessoal, máquinas e veículos, autopeças, pneus novos de borracha, câmaras-de-ar de borracha e papel imune a impostos. (BRASIL, 2016, p.1)

Os **contribuintes** estão definidos nos artigos 5º e 6 da Lei 10.865/04 da seguinte forma:

Art. 5º São contribuintes:
I - o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional;
II - a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior; e
III - o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior.
Parágrafo único. Equiparam-se ao importador o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente e o adquirente de mercadoria entrepostada.
Art. 6º São responsáveis solidários:
I - o adquirente de bens estrangeiros, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;
II - o transportador, quando transportar bens procedentes do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;
III - o representante, no país, do transportador estrangeiro;
IV - o depositário, assim considerado qualquer pessoa incumbida da custódia de bem sob controle aduaneiro; e
V - o expedidor, o operador de transporte multimodal ou qualquer subcontratado para a realização do transporte multimodal (BRASIL, 2004, p.1).

Vale ressaltar que o pagamento do PIS/PASEP e da COFINS-importação é efetuado por débito automático em conta-corrente do importador, por meio do Siscomex.

2.7.2.4 ICMS-importação

O ICMS é um imposto de competência estadual, estabelecido no artigo 155 da CF/1988

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL, 1966, p.1).

De acordo com Sabbag (2013), o ICMS é de caráter fiscal, sendo a principal fonte de arrecadação dos Estados, o que representa cerca de 80% da receita. Ainda de acordo com o autor, o ICMS obedece ao princípio da não cumulatividade (Art. 155, § 2º, I, CF), compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (SABBAG, 2013). No Estado de Santa Catarina a Lei que fundamentou o ICMS foi a 10.297/96 e o Regulamento do ICMS (RICMS-SC/01) aprovado pelo Decreto 2.870/2001.

A hipótese de **incidência** do ICMS-importação está definida na Lei 10.297/1966 da seguinte forma:

Art. 2º O imposto tem como fato gerador:

[...]

Parágrafo único. O imposto incide também:

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

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado, em operação interestadual, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização (SANTA CATARINA, 1996, p.1).

Vale ressaltar que na importação, o ICMS é devido para o Estado em que está situado o destinatário na mercadoria (BRASIL, 1988).

Para efeitos do ICMS-importação considera-se como **fato gerador**, segundo descrito na Lei 10.297/1996

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento

[...]

IX - do desembaraço aduaneiro dos bens ou mercadorias importados do exterior;

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

XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados (SANTA CATARINA, 1966, p.1).

Portanto, o fato gerador do ICMS na importação ocorre no desembaraço da mercadoria, no recebimento de serviço prestado no exterior e na aquisição por meio de licitação pública de bens importados do exterior.

O artigo 10 da Lei 10.297/1996 dispõe sobre a **base cálculo** do ICMS-importação

Art. 10. A base de cálculo do imposto é:

[...]

V - na hipótese do inciso IX do art. 4º, a soma das seguintes parcelas:

- a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação;
- b) o imposto de importação;
- c) o imposto sobre produtos industrializados;
- d) o imposto sobre operações de câmbio;
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas devidas às repartições alfandegárias;
- f) o montante do próprio imposto.

VI - na hipótese do inciso X do art. 4º, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 4º, o valor da operação acrescido dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente (SANTA CATARINA, 1966, p.1).

Portanto, a base de cálculo do ICMS-importação de mercadorias compreende o valor aduaneiro, acrescido do II, IPI, PIS/PASEP, COFINS, despesas aduaneiras e do próprio imposto.

Com relação às **alíquotas**, o RICMS-SC/01 em seus artigos 26 e 27 definem os percentuais aplicáveis sobre a base de cálculo de acordos com os produtos comercializados ou a procedência e o destino dos mesmos.

A alíquota interna do ICMS-importação no Estado de Santa Catarina é de 17%, salvo algumas exceções. Nas saídas interestaduais as alíquotas definidas são de 12% quando destinarem mercadorias para os Estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e São Paulo, 7% nas saídas para os demais Estados, e 4% caso a mercadoria possua conteúdo de importação superior a 40% (SANTA CATARINA, 1996).

É importante ressaltar que o ICMS sendo de competência estadual cabe aos Estados definirem suas alíquotas, no entanto é facultado ao Senado Federal fixar alíquotas mínimas e máximas.

Com relação aos **contribuintes** do ICMS-importação, o RICMS-SC/01, em seu artigo 7º expõe que:

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

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

- I - importe bens ou mercadorias do exterior qualquer que seja a sua finalidade (Lei nº 12.498/02);
- II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior (BRASIL, p.1).

Portanto, o ICMS na importação de mercadorias está previsto tanto para pessoa física quanto jurídica que requeiram a entrada de produtos estrangeiros no mercado nacional

2.8 BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS

A concessão de benefícios fiscais encontra-se fundamentada no artigo 155, § 2º, XII, “g” da CF/1988,

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (BRASIL, 1988, p.1).

A Lei Complementar 24, de 7 de janeiro 1975, dispõe sobre a forma de como serão concedidos os benefícios fiscais

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data (BRASIL, 1975, p.1).

Oliveira Júnior (2016, p.64) destaca que “os incentivos fiscal-tributários operam, como visto, no âmbito da receita, seja por meio de redução ou exclusão do crédito tributário, seja via facilitação de seu recolhimento, ou ainda pela redução ou liberação de cumprimento de deveres instrumentais”.

A Lei Complementar nº 24/1975, também estabelece sobre as condições para a concessão de benefícios do ICMS,

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

§ 3º - Dentro de 10 (dez) dias, contados da data final da reunião a que se refere este artigo, a resolução nela adotada será publicada no Diário Oficial da União (BRASIL, 1975, p.1).

O fato é que os Estados brasileiros, com o objetivo de atrair novos investidores e estimular o crescimento de alguma determinada atividade, concedem benefícios fiscais. No entanto, algumas vezes, a concessão dos benefícios acontece sem o consentimento de outros Estados, o que resulta na chamada “Guerra Fiscal”.

2.8.1 Benefício Fiscal do ICMS na importação pelo Estado de Santa Catarina

Com o intuito de incrementar as atividades portuárias e aeroportuárias, o Estado Catarinense concede benefícios fiscais a alguns importadores. Segundo a Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina, atualmente os benefícios fiscais na importação dividem-se em três tipos:

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

TTD 410, caso possua atualmente tratamento tributário diferenciado com dispensa de garantia, sem a obrigatoriedade de promover pagamento antecipado do imposto devido na saída subsequente; ou

TTD 411, caso possua atualmente tratamento tributário diferenciado com garantia apresentada e aprovada e cujo vencimento seja posterior a dezembro/2012.

Conforme Minuta do Termo de Concessão do Tratamento Tributário Diferenciado (TTD) 409, 410 e 411, fica concedido: 1. Diferimento do ICMS na importação de mercadoria destinada à comercialização; 2. Diferimento parcial na operação interna subsequente à importação; e 3. Crédito presumido na operação subsequente à importação de mercadoria para comercialização.

Portanto, na importação, o ICMS é totalmente diferido, e deve ser informado desta forma na nota fiscal de entrada. Na saída do estabelecimento do importador o ICMS é parcialmente diferido.

Ainda de acordo com a Minuta do Termo de Concessão do TTD, considerando que nas saídas o ICMS é parcialmente diferido, em regra geral poderá ser destacado na nota fiscal a alíquota de 10% ou 4%. Considerando destaque de 10%, os percentuais de diferimento são: 60% quando a alíquota de 25%; 41,18% quando a alíquota de 17%; e 16,66% quando alíquota

de 12%. Nas saídas com 4%, os percentuais de diferimento são: 84% quando alíquota de 25%; 76,47% quando alíquota de 17%; e 66,66% quando alíquota de 12%.

A Minuta do Termo de Concessão do TTD dispõe que nas saídas com destaque de 10%, a carga efetiva do ICMS será de 7,6% durante os 36 primeiros meses de vigência do TTD, e 3,6% após transcorrido esse período. Considerando destaque de 4%, a carga efetiva durante os 36 primeiros meses será de 2,6%, e 1% após os 36 meses.

O Estado exige como contraprestação à concessão do TTD, o pagamento de 0,4% sobre a base de cálculo do ICMS como contribuição ao Fundo Estadual de Defesa Civil, Fundo de Apoio à Manutenção e ao Desenvolvimento da Educação Superior no Estado de Santa Catarina, Fundo Pró-Emprego e Fundo de Desenvolvimento Social, que será considerado custo da operação.

2.8.1.1 Repasse do benefício fiscal na importação por conta e ordem de terceiros

Na importação por conta e ordem de terceiros, a importadora detentora do benefício pode repassá-lo ao adquirente. Geralmente a *trading company* concede um desconto financeiro na nota fiscal de saída para o adquirente ou apenas repassa o seu custo efetivo.

O adquirente em regra geral, pode negociar com *trading company* o destaque no documento fiscal de 4% ou 10%. Considerando transcorrido os 36 meses, o custo efetivo do ICMS somado ao Fundo Social, será respectivamente de 1,4% e 4%.

Vale ressaltar que conforme Minuta do TTD o benefício é válido apenas as mercadorias destinadas à comercialização, no entanto, na modalidade por conta e ordem de terceiros, o adquirente pode vir a utilizar a mercadoria para industrialização, sendo que de acordo com o RICMS/SC-01 a saída da *trading company* para o adquirente é considerada operação de comercialização (SANTA CATARINA, 2012).

3 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

No que se refere à análise dos dados utiliza-se abordagem qualitativa, por meio da qual é possível analisar a complexidade do processo de importação de forma que sejam entendidas suas particularidades. Para Richardson (1999), os estudos que usam esta metodologia podem descrever a complexidade de um problema, analisar a interação de variáveis, compreender e classificar processos vividos por grupos sociais.

Em relação aos objetivos, este estudo caracteriza-se como descritivo, que, segundo Gil (1999), consiste em descrever as características de determinada população ou fenômeno, como também estabelecer relações entre variáveis. Esta pesquisa descreve os custos logísticos e tributários que envolvem o processo de importação, apresentando, desta forma, o conhecimento teórico para a realização da prática.

Quanto aos procedimentos será efetuado estudo de caso, em razão da pesquisa realizada acerca de um processo de importação de tecidos para uma empresa do sul do Estado de Santa Catarina. 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”.

3.1 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Para demonstrar os custos logísticos e tributários de uma importação se fez necessário a realização de um estudo de caso em uma empresa do ramo de confecção. A coleta de dados para a realização deste estudo foi realizada com base em documentos de importação e na legislação vigente.

Os documentos e informações necessárias foram a Tabela de armazenagem fornecida pelo terminal portuário, uma cotação de frete fornecida pelo agente de cargas, o romaneio de carga e a fatura proforma. Na Tabela de armazenagem constam os preços e serviços que serão aplicados na armazenagem do produto. A cotação de frete contém os custos logísticos que irão ocorrer na importação. E por fim o romaneio de carga e a fatura proforma contém várias informações que serão necessárias, como por exemplo: o preço avençado com o fornecedor, o *incoterm*, porto de origem e destino, peso líquido e bruto, cubagem, informações de pagamento, etc.

Na primeira etapa verificou-se por meio da Tabela de armazenagem e da cotação de frete os custos logísticos que irão ocorrer nesse processo de importação.

Na segunda etapa foram efetuados os cálculos dos tributos federais inerentes ao processo de importação, sendo eles o Imposto de Importação, o Imposto sobre Produtos Industrializados, o PIS/PASEP-importação e o COFINS-importação.

E, por fim, na terceira etapa, para atender o objetivo geral, foram efetuados os cálculos do ICMS na modalidade de importação direta e por conta e ordem de terceiros.

4 ESTUDO DE CASO

Neste capítulo apresenta-se o estudo de caso em uma empresa do ramo de confecção. A seguir são abordadas as características da empresa e do produto, bem como os aspectos logísticos e tributários das operações de importação nas modalidades de importação direta sem a utilização do benefício fiscal do ICMS/SC em comparação com a modalidade de importação por conta e ordem de terceiros com a utilização do benefício fiscal do ICMS/SC.

4.1 CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA E DO PRODUTO IMPORTADO

A empresa estudada está situada no sul do Estado de Santa Catarina, a mesma atua no ramo de confecção de roupas onde sua principal matéria-prima é o tecido. Os principais fornecedores estão localizados no Estado de Santa Catarina e praticamente 100 % dos clientes estão situados em outros Estados brasileiros (Saídas interestaduais).

A empresa é optante pelo Lucro Real e aproveita os créditos do PIS-importação; COFINS-importação; e IPI-importação. Com relação ao ICMS, a empresa o apura pelo crédito presumido, conforme estabelecido nos artigos 15 e 21 do RICMS-SC/01, que basicamente define não aproveitamento dos créditos na entrada, e saída com tributação equivalente a 3%. Sendo assim, o ICMS pago na importação não será aproveitado como crédito.

Com o objetivo de buscar preços atrativos e variedades a empresa começou a importar a sua principal matéria-prima. Em razão de os resultados obtidos estarem sendo satisfatórios, a empresa estuda importar em maiores quantidades. As primeiras importações realizadas foram na modalidade de importação direta, no entanto devido à alta quantidade que será importada a empresa está verificando a possibilidade de realizar a importação por conta e ordem de terceiros que pode contribuir para a redução de custo.

O tecido que será importado possui as seguintes características: Tecido de malha-urdida contendo em peso aproximadamente 96% de filamentos sintéticos de poliéster texturizado combinado com 4% de filamentos sintéticos de elastano, NCM 6005.39.00. A quantidade será 63.710,40 metros, o preço avençado com o fornecedor é de USD 0,89/mt (oitenta e nove centavos de dólar norte americano por metro), totalizando USD 56.702,27 (cinquenta e seis mil setecentos e dois com vinte e sete centavos de dólares norte-americanos).

4.2 IDENTIFICAÇÃO DOS CUSTOS LOGÍSTICOS

Os custos apurados são correspondentes à importação de tecidos, cujo volume da carga ocupa um contêiner totalmente carregado. O *Incoterm* definido na importação foi o *FOB - Free on Board* que designa ao importador a responsabilidade dos custos a partir do momento que a mercadoria está dentro do navio.

A partir dos dados da carga e do *incoterm* é possível mensurar os custos logísticos da importação, e para isso se fez necessário consultar a Tabela de preços que será cobrada na armazenagem do produto e a realização de uma cotação de frete. Em seguida, serão demonstrados os custos logísticos orçados.

4.2.1 Custos de transporte

Os custos de transporte foram obtidos por meio de uma cotação de frete realizada junto a um agente de cargas. Os custos necessários para realização do transporte da mercadoria desse estudo são: frete internacional, frete nacional, capatazia, taxa de liberação e desconsolidação. O frete internacional corresponde ao transporte marítimo, considerando embarque no porto de Xangai com destino de Imbituba/SC. O frete nacional corresponde ao transporte rodoviário da mercadoria do porto de Imbituba/SC para o endereço do adquirente da mercadoria, no sul do Estado de Santa Catarina. O custo de capatazia corresponde ao valor cobrado para manuseio do container nos portos. E, por fim, os custos de liberação e desconsolidação são valores cobrados referente à documentação emitida para o embarque da mercadoria. Na Tabela 4 são demonstrados os custos orçados para o transporte da mercadoria.

Tabela 4: Custos de transporte

FRETE INTERNACIONAL/NACIONAL	VALOR (R\$)	%
Frete internacional	8.728,50	76,51
Frete nacional	1.200,00	10,52
Capatazia	750,00	6,57
Liberação de B/L	400,00	3,51
Desconsolidação	330,00	2,89
TOTAL	11.408,50	100,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

Nota-se na Tabela 4 que o maior custo é o frete internacional, que representa 76,51% do custo total do transporte, seguido pelo frete nacional, capatazia, liberação de B/L e a

desconsolidação. Vale ressaltar que o valor do frete internacional e da capatazia integram o valor aduaneiro.

4.2.2 Valor aduaneiro

O valor aduaneiro (VA) é composto pelo valor da mercadoria no local do embarque (VMLE) somado ao do frete internacional, seguro e capatazia. Após a soma desses valores, o total em moeda estrangeira é multiplicado pela taxa de câmbio do dia do registro da DI. Para o estudo de caso em questão foi utilizada a taxa de conversão de R\$ 3,30, que é a praticada pelo mercado durante o período da pesquisa. Está demonstrado no Quadro 3 a composição do VA.

Quadro 3: Composição do valor aduaneiro

DESCRIÇÃO	USD	CONVERSÃO (R\$)	R\$
Valor <i>FOB</i>	56.702,26	3,30	187.117,46
Frete internacional	2.645,00	3,30	8.728,50
Seguro internacional	0,00	3,30	0,00
Capatazia	227,27	3,30	749,99
VALOR ADUANEIRO	59.574,53		196.595,95

Fonte: Elaborado pelo autor (2017)

Conforme demonstrado no Quadro 3, o valor aduaneiro totalizou USD 59.574,53, o que multiplicado pela taxa de conversão de 3,30 corresponde a R\$ 196.595,95. O valor em moeda corrente nacional servirá como base de cálculo para a apuração dos tributos incidentes neste processo, que serão demonstrados a seguir.

4.2.3 Custos de armazenagem

Os custos de armazenagem foram calculados de acordo com a Tabela de tarifas disponibilizada pelo porto de Imbituba/SC. Na Tabela 5 são demonstrados os custos cobrados pelo terminal na armazenagem de um container.

Tabela 5: Custos de armazenagem

ARMAZENAGEM – PORTO DE IMBITUBA/SC	VALOR (R\$)
Armazenagem	491,49
Inspeção não invasiva de contêiner (scanner)	437,00
Movimentação de container	181,00
TOTAL	1.109,49

Fonte: Elaborado pelo autor com base na tabela de armazenagem do porto de Imbituba/SC (2017).

O terminal cobra 0,25% sobre o valor aduaneiro no primeiro período, que corresponde a dez dias corridos. O valor de armazenagem calculado foi referente ao primeiro período, para se calcular o valor de armazenagem basta multiplicar 0,25% sobre o valor aduaneiro. O custo de Inspeção é cobrado para inspecionar o container, esse custo é fixo por container. O custo de movimentação compreende a movimentação do container da pilha de armazenamento para a carreta/caminhão, esse custo também é fixo por container.

Vale ressaltar que o custo de armazenagem pode variar caso o tempo de armazenagem ultrapasse os dez dias corridos correspondentes ao primeiro período.

4.2.4 Outros custos no desembaraço aduaneiro

Neste estudo, os outros custos com desembaraço aduaneiro são formados pelos honorários pagos à *trading company*, ao despachante aduaneiro, taxa para utilização do Siscomex e o AFRMM. Na Tabela 6 demonstram-se esses custos.

Tabela 6: Outros custos no desembaraço

CUSTOS NO DESEMBARAÇO	VALOR (R\$)
Honorários <i>trading company</i>	9.829,80
AFRMM	2.182,13
Honorários despachante aduaneiro	1.000,00
Siscomex	214,50
TOTAL	13.226,43

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

O valor do serviço da *trading company* é de 5% sobre o valor aduaneiro, a alíquota do AFRMM é de 25% sobre o valor do frete e os valores de serviço do despachante aduaneiro e taxa para utilização do Siscomex são respectivamente R\$ 1.000,00 e R\$ 214,50.

4.3 TRIBUTOS NA IMPORTAÇÃO DE TECIDOS

Para efetuar os cálculos dos tributos na importação parte-se primeiramente para o estudo das alíquotas correspondentes a cada tributo.

No estudo de caso em questão, o produto importado possui a NCM 6005.39.00 e os tributos, alíquotas e o embasamento legal correspondentes a essa NCM estão demonstrados no Quadro 4.

Quadro 4: Tipo de tributo, alíquotas e base legal

TRIBUTO	ALÍQUOTA	EMBASAMENTO LEGAL
----------------	-----------------	--------------------------

II	26,00%	TEC
IPI	0,00%	TIPI
PIS/PASEP - Importação	2,10%	Art. 8º, I, da Lei 10.865/04
COFINS - Importação	9,65%	Art. 8º, I, da Lei 10.865/04

Fonte: Elaborado pelo autor (2017)

Após o conhecimento das alíquotas correspondentes a cada tributo, faz-se o cálculo de cada um deles.

4.3.1 Cálculo do imposto de importação

Para o cálculo do II se faz necessário aplicar a alíquota do produto definida na TEC sobre o valor aduaneiro. O Quadro 5 apresenta o cálculo do II:

Quadro 5: Cálculo do II

CÁLCULO DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO (II)		
1	Valor aduaneiro	R\$ 196.595,95
2	Alíquota do II	26%
(=)	Imposto de Importação	R\$ 51.114,95

Fonte: Elaborado pelo autor (2017)

Para o estudo de caso em questão, o VA foi de R\$ 196.595,95, que multiplicado pela alíquota de 26% resultou o II no valor de R\$ 51.114,95. O pagamento é efetuado via débito automático em conta corrente informada no ato do registro da DI.

4.3.2 Cálculo do imposto sobre produtos industrializados

Para o cálculo do IPI se faz necessário aplicar a alíquota do produto definida na TIPI sobre o valor aduaneiro acrescido do valor do II. Segue o Quadro 6 com o cálculo do IPI:

Quadro 6: Cálculo do IPI

CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)		
1	Valor aduaneiro	R\$ 196.595,95
2	Valor do II	R\$ 51.114,95
3	Base de cálculo do IPI (1+2)	R\$ 247.710,90

Fonte: Elaborado pelo autor (2017)

No estudo de caso em questão a base de cálculo do IPI totalizou R\$ 247.710,90, como o produto do estudo de caso é tributado pela alíquota de 0%, não há tributo a recolher.

4.3.3 Cálculo do PIS/PASEP-importação e COFINS-importação

Para o cálculo do PIS/PASEP-importação e COFINS-importação basta aplicar a alíquota sobre o valor aduaneiro. O Quadro 7 apresenta o cálculo do PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação:

Quadro 7: Cálculo do PIS/PASEP-importação e COFINS-importação

CÁLCULO DO PIS/PASEP-importação e COFINS-importação		
1	Valor aduaneiro	R\$ 196.595,95
2	Alíquota do PIS/PASEP-importação	2,10%
(1x2)	PIS/PASEP-importação	R\$ 4.128,51
3	Alíquota do COFINS-importação	9,65%
(1x3)	COFINS-importação:	R\$ 18.971,51

Fonte: Elaborado pelo autor (2017)

As alíquotas do PIS/PASEP-importação e COFINS-importação para o produto do estudo de caso são, respectivamente, de 2,10% e 9,65%, que aplicadas sobre o valor aduaneiro resultam no valor de R\$ 4.128,51 para PIS/PASEP-importação e R\$ 18.971,51 para COFINS-importação.

Vale ressaltar que a base de cálculo encontrada foi de acordo com a Lei 12.865/2013, que, em outras medidas, retirou o ICMS da base de cálculo.

4.4 CÁLCULO DO ICMS NA IMPORTAÇÃO

O estudo de caso em questão visa determinar o impacto financeiro na importação por conta e ordem de terceiros com a utilização do benefício fiscal do ICMS/SC. Para isso se faz necessário, primeiramente, demonstrar o cálculo do ICMS na modalidade de importação direta, em seguida na modalidade por conta e ordem de terceiros com a utilização do benefício, e por fim, o comparativo entre as duas modalidades.

Vale ressaltar que no estudo de caso em questão, em ambas as modalidades de importação, ocorrerá a cobrança de honorários por parte da *trading company*, uma vez que caso não ocorra a importação por conta e ordem de terceiros, a *trading company* é contratada para a intermediação comercial entre o adquirente e o exportador.

4.4.1 ICMS na Importação direta

Para cálculo do ICMS na importação direta se faz necessário primeiramente calcular o custo total da importação, que servirá como base de cálculo. Depois de encontrada a base de cálculo aplica-se a alíquota do ICMS correspondente ao produto importado, alíquota esta constante no RICMS-SC/01. No Quadro 8 estão inclusos os custos incorridos na importação com o cálculo do ICMS na modalidade de importação direta.

Quadro 8: Cálculo do ICMS na Importação Direta

IMPORTAÇÃO DIRETA					
Valor Aduaneiro	Valor em Dólares	Taxa	Valor em Reais	Impostos	Valor em Reais
Valor FOB Mercadoria	USD 56.702,26	3,3000	R\$ 187.117,46	II	R\$ 51.114,95
Frete Internacional	USD 2.645,00	3,3000	R\$ 8.728,50	IPi	R\$ -
THC	USD 227,27	3,3000	R\$ 749,99	PIS	R\$ 4.128,51
		0,0000	R\$ -	COFINS	R\$ 18.971,51
Valor CIF	USD 59.574,53		R\$ 196.595,95		
Despesas aduaneiras					
Honorários despachante aduaneiro			R\$		1.000,00
Honorários trading company			R\$		9.829,80
Tx. Utilização Siscomex			R\$		214,50
Frete nacional			R\$		1.200,00
AFRMM			R\$		2.182,13
Liberção de B/L			R\$		400,00
Desconsolidação			R\$		330,00
Armazenagem			R\$		491,49
Armazenagem / Inspeção não invasiva de contêiner (scanner)			R\$		437,00
Armazenagem / Movimentação de container			R\$		181,00
Total Despesas Aduaneiras			R\$		16.265,92
Nota Fiscal de Entrada					
VALOR TOTAL DOS PRODUTOS (CIF+II)			R\$		247.710,90
OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS (Desp. aduaneiras + PIS + COFINS + IPi)			R\$		39.365,94
VALOR DOS PRODUTOS + DESPESAS ADUANEIRAS			R\$		287.076,84
COEFICIENTE DE ICMS	0,83		R\$		345.875,71
ICMS	17%		R\$		58.798,87
Total Nota Fiscal de Entrada			R\$		345.875,71

Fonte: Elaborado pelo autor (2017)

Nota-se que para apurar o valor do ICMS foi utilizado o valor dos produtos, de R\$ 247.710,90, acrescido das despesas aduaneiras, no valor de R\$ 16.265,92, do PIS, no valor de R\$ 4.128,51 e da COFINS, no valor de R\$ 18.971,51, totalizando R\$ 287.076,84.

Como o ICMS é um imposto que integra a sua própria base de cálculo, para o cálculo se faz necessário dividir o valor total dos produtos somado às outras despesas acessórias pelo coeficiente correspondente a alíquota do produto. Para o produto do estudo de caso a alíquota definida no RICMS-SC/01 é de 17% e, portanto, deve-se dividir por 0,83 para encontrar a base de cálculo.

Assim, para se chegar ao valor do ICMS a recolher, basta dividir o valor de R\$ 287.076,84 por 0,83. Desta divisão surge a base de cálculo no valor de R\$ 345.875,71, que aplicando a alíquota de 17%, chega-se ao ICMS a recolher no valor de R\$ 58.798,71.

A empresa deverá emitir uma nota fiscal de entrada contendo o valor aduaneiro somado ao valor do II como valor total dos produtos, o PIS/PASEP e a COFINS deverão ser somados aos valores das despesas aduaneiras, e alocados no campo “outras despesas acessórias”. Por fim, o ICMS e o IPI deverão ser descritos em campos próprios, com suas respectivas alíquotas.

4.4.1.1 Custo financeiro na importação de direta

Na importação direta a empresa importadora terá que arcar com o ICMS integral no desembaraço aduaneiro da mercadoria. O Quadro 9 foi elaborado para demonstrar o custo financeiro e final na importação direta.

Quadro 9: Custo financeiro na importação direta

Custo Financeiro da Importação				
Valor dos produtos		R\$		247.710,90
IPI + PIS + COFINS		R\$		23.100,02
Despesas aduaneiras		R\$		16.265,92
ICMS		R\$		58.798,87
Total Custo Financeiro da Importação		R\$		345.875,71
Custo Final do Processo				
	Com crédito presumido		Sem crédito presumido	
Custo Total	R\$	345.875,71	R\$	345.875,71
Crédito PIS	-R\$	4.128,51	-R\$	4.128,51
Crédito COFINS	-R\$	18.971,51	-R\$	18.971,51
Crédito ICMS			-R\$	58.798,87
Crédito IPI				
Total Custo Final do Processo	R\$	322.775,68	R\$	263.976,81
Custo Final Unitário				
Produto	Quantidade	Preço Original (USD)	Com crédito presumido	Sem crédito presumido
TECIDO	63710,40	0,89	R\$ 5,07	R\$ 4,14

Fonte: Elaborado pelo autor (2017)

O ICMS pago no desembaraço poderá ser aproveitado como crédito, no entanto, como a empresa apura o ICMS com crédito presumido, este valor não será aproveitado. Sendo assim, o valor total a ser desembolsado na importação será de R\$ 345.875,71, que é composto

pelo valor dos produtos, R\$ 247.710,90, valor do PIS/COFINS-importação, R\$ 23.100,02, valor das despesas aduaneiras, R\$ 16.265,92, e do ICMS, no valor de R\$ 58.798,87.

É importante ressaltar que a empresa sendo optante pelo Lucro Real, poderá creditar o ICMS-importação, PIS-importação, COFINS-importação e IPI-importação. O IPI por ser tributado em alíquota 0%, não terá valores. Assim, considerando esses créditos, o custo final total do processo será de R\$ 263.976,81 e o custo final unitário de R\$ 4,14/Metro. Considerando apuração do ICMS com crédito presumido, o custo final total do processo será de R\$ 322.775,68 e o custo final unitário de R\$ 5,07/Metro.

4.4.2 ICMS na importação por conta e ordem de terceiros com a utilização do benefício fiscal de ICMS/SC

Na modalidade de importação por conta e ordem de terceiros, a importadora irá promover em seu nome o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por uma outra empresa. No entanto, após ocorrer o desembaraço aduaneiro da mercadoria, a importadora deverá emitir uma nota fiscal de entrada para posteriormente emitir uma nova nota fiscal de transferência ao adquirente.

Conforme já destacado, o Estado de Santa Catarina concede benefício fiscal do ICMS na importação, sendo que nesta modalidade o benefício pode ser repassado pela importadora que o possui ao adquirente que não dispõe do benefício.

No estudo de caso em questão a importadora será uma *trading company* detentora do TTD 409. Os cálculos efetuados de acordo com esse benefício fiscal serão demonstrados no Quadro 10.

Quadro 10: Cálculo do ICMS na importação por conta e ordem de terceiros

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS						
Valor Aduaneiro	Valor em Dólares	Taxa	Valor em Reais	Impostos	Valor em Reais	
Valor FOB Mercadoria	USD 56.702,26	3,3000	R\$ 187.117,46	II	R\$ 51.114,95	
Frete Internacional	USD 2.645,00	3,3000	R\$ 8.728,50	IPI	R\$ -	
THC	USD 227,27	3,3000	R\$ 749,99	PIS	R\$ 4.128,51	
		0,0000	R\$ -	COFINS	R\$ 18.971,51	
Valor CIF	USD 59.574,53		R\$ 196.595,95			
Despesas aduaneiras						
Honorários despachante aduaneiro			R\$		1.000,00	
Honorários trading company			R\$		9.829,80	
Tx. Utilização Siscomex			R\$		214,50	
Frete nacional			R\$		1.200,00	
AFRMM			R\$		2.182,13	
Liberação de B/L			R\$		400,00	
Desconsolidação			R\$		330,00	
Armazenagem			R\$		491,49	
Armazenagem / Inspeção não invasiva de contêiner (scanner)			R\$		437,00	
Armazenagem / Movimentação de container			R\$		181,00	
Total Despesas Aduaneiras			R\$		16.265,92	
Nota Fiscal de Entrada						
Valor CIF			R\$		196.595,95	
Imposto de importação			R\$		51.114,95	
IPI			R\$		-	
PIS			R\$		4.128,51	
COFINS			R\$		18.971,51	
Despesas aduaneiras			R\$		16.265,92	
Total Nota Fiscal de Entrada			R\$		287.076,84	
Nota Fiscal de Saída						
Valor Total dos Produtos NF Entrada		0,96	R\$		299.038,37	
ICMS Creditado		4,00%	R\$		11.961,53	
IPI - NF Venda		0,00%	R\$		-	
Total Nota Fiscal de Saída			R\$		299.038,37	

Fonte: Elaborado pelo autor (2017)

Nota-se no Quadro 10 que os valores que formam a nota fiscal de entrada são praticamente os mesmos que na importação direta. A diferença reside no fato de que nessa modalidade, com a utilização do TTD, o ICMS é diferido para a etapa seguinte a da entrada no estabelecimento do importador, ou seja, terá o destaque do ICMS na nota fiscal emitida de remessa para o adquirente.

Na nota fiscal de saída da *trading company* para o adquirente o ICMS é parcialmente diferido. Por se tratar de produtos com alíquota de 17% o diferimento corresponde a 76,47%, ou seja, a alíquota utilizada será de 4%. Para encontrar a base de cálculo do ICMS da nota fiscal de saída, é necessário dividir o valor total da nota fiscal de entrada pelo coeficiente de 0,96. Após a divisão aplica-se a alíquota de 4% e tem-se o ICMS, no valor de R\$ 11.961,53.

Vale ressaltar que os valores correspondentes ao PIS/PASEP-importação e a COFINS-importação serão destacados na nota fiscal em informações adicionais, bem como o número da DI, a data de seu registro e a informação que o ICMS é parcialmente diferido.

4.4.2.1 Custo financeiro na importação por conta e ordem de terceiros

Na importação por conta e ordem de terceiros com a utilização do TTD 409, a empresa adquirente poderá ter resultados que contribuam para a redução de custos e com o fluxo de caixa. O Quadro 11 foi elaborado para demonstrar o custo efetivo do ICMS com a utilização do TTD 409, bem como o custo final do processo.

Quadro 11: Custo financeiro na importação por conta e ordem de terceiros

Nota Fiscal de Saida				
Valor Total dos Produtos NF Entrada	0,96	R\$	299.038,37	
ICMS Creditado	4,00%	R\$	11.961,53	
IPI - NF Venda	0,00%	R\$	-	
Total Nota Fiscal de Saida		R\$	299.038,37	
Demonstrativo TTD 409				
ICMS efetivo	1,00%	R\$	2.990,38	
Fundo social	0,40%	R\$	1.196,15	
ICMS + FUNDO SOCIAL		R\$	4.186,54	
Custo Financeiro da Importação				
Valor dos produtos		R\$	247.710,90	
IPI + PIS + COFINS		R\$	23.100,02	
Despesas aduaneiras		R\$	16.265,92	
ICMS + FUNDO SOCIAL		R\$	4.186,54	
Total Custo Financeiro da Importação		R\$	291.263,37	
Custo Final do Processo				
	Com crédito presumido		Sem crédito presumido	
Custo Total	R\$	291.263,37	R\$	291.263,37
Crédito PIS	-R\$	4.128,51	-R\$	4.128,51
Crédito COFINS	-R\$	18.971,51	-R\$	18.971,51
Crédito ICMS			-R\$	11.961,53
Crédito IPI				
Total Custo Final do Processo	R\$	268.163,35	R\$	256.201,82
Custo Final Unitário				
Produto	Quantidade	Preço Original (USD)	Com crédito presumido	Sem crédito presumido
TECIDO	63710,40	0,89	R\$ 4,21	R\$ 4,02

Fonte: Elaborado pelo autor (2017)

Nota-se no Quadro 11 o demonstrativo do custo efetivo do ICMS com a utilização do benefício, o adquirente negociou com a *trading company* o destaque de 4%, o custo efetivo

corresponde a esta alíquota é de 1,4%, sendo que 1% é referente ao ICMS e 0,4% destinado a Fundos Sociais.

O valor a ser desembolsado pela empresa adquirente na importação será de R\$ 291.263,37, que é composto pelo valor dos produtos R\$ 247.710,90, valor dos tributos federais R\$ 23.100,02, valor das despesas aduaneiras R\$ 16.265,92 e por fim o ICMS e o fundo social que são respectivamente, R\$ 2.990,38 e R\$ 1.196,15.

Considerando os créditos pelo regime normal, o custo final total do processo será de aproximadamente R\$ 256.201,82 e o custo final unitário de R\$ 4,02/Metro. Considerando apuração com crédito presumido, o custo final total do processo será de aproximadamente R\$ 268.163,35 e o custo final unitário de R\$ 4,21/Metro.

4.4.3 Importação direta x Importação por conta e ordem de terceiros

Após efetuado os cálculos nas duas modalidades, foi demonstrado no Quadro 12 o comparativo entre elas.

Quadro 12: Comparativo dos custos totais

COMPARATIVO DOS CUSTOS TOTAIS						
	MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO	DESEMBOLSO FINANCEIRO		CUSTO FINAL		CUSTO FINAL (com crédito presumido)
1	Direta	R\$ 345.875,71	R\$	263.976,81	R\$	322.775,68
2	Por conta e ordem de terceiros	R\$ 291.263,37	R\$	256.201,82	R\$	268.163,35
=	Economia / Redução de custo R\$ (1-2)	R\$ 54.612,34	R\$	7.774,99	R\$	54.612,33
=	Economia / Redução de custo R\$ (1-2)	15,79%		2,95%		16,92%

Fonte: Elaborado pelo autor (2017)

Nota-se no Quadro 12 que o desembolso financeiro na modalidade de importação direta será de R\$ 345.875,51, enquanto na modalidade de importação por conta e ordem de terceiros será de R\$ 291.263,37, gerando uma economia no desembolso no valor de R\$ 54.612,34 / 15,79%.

Visto que no custo final está sendo considerados os créditos que podem ser aproveitados, na importação direta o custo final será de R\$ 263.976,81, enquanto na modalidade de importação por conta e ordem de terceiros será de R\$ 256.201,82, gerando uma redução no custo final no valor de R\$ 7.774,99 / 2,95%.

Considerando apuração do ICMS pelo crédito presumido, o custo final na importação direta será de R\$ 322.775,68, enquanto na modalidade de importação por conta e ordem de

terceiros será de R\$ 268.163,35, gerando uma redução no custo final no valor de R\$ 54.612,33 / 16,92%.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Durante a elaboração do trabalho demonstrou-se que a globalização e a alta concorrência no mercado empresarial fazem com que várias empresas busquem cada vez mais novas alternativas e estratégias para se tornarem mais competitivas. Um exemplo de novas alternativas e estratégias é a decisão de internacionalizar a empresa por meio de importações. No entanto, a atividade é complexa e requer atenção e conhecimento por parte dos profissionais responsáveis.

Com relação às importações é importante atentar-se acerca do produto que será importado, bem como sua classificação fiscal, sua finalidade e da logística que será adotada. Em posse dessas informações é fundamental que ocorra um levantamento dos custos, observando, também, as possibilidades existentes para uma importação menos onerosa.

Os custos na importação dividem-se em logísticos e tributários, sendo que os primeiros refletem nos segundos. Com relação aos custos logísticos, são necessárias para análise do produto que será importado, as informações do volume, peso, local de origem e destino e o *incoterm*. A partir dessas informações consegue-se realizar cotações de preços e identificar os custos logísticos que irão ocorrer na importação.

Relativamente à tributação faz-se necessário identificar a NCM correspondente ao produto importado, no sentido de identificar por meio da TEC, TIPI, Lei 10.865/04 e RICMS-SC/01 a base de cálculo e as alíquotas dos tributos que incidem na operação. Na TEC constam informações pertinentes ao II; na TIPI informações sobre o IPI; na Lei 10.865/04 sobre o PIS/COFINS-importação e no RICMS-SC/01 sobre o ICMS.

É importante atentar-se também, acerca da modalidade de importação que será adotada e dos benefícios fiscais existentes, pois podem contribuir para redução de custos. Com relação aos benefícios fiscais na importação, o Governo do Estado de Santa Catarina concede TTDs para as empresas importadoras domiciliadas nesta Unidade da Federação, o benefício concede crédito presumido, diferimento do ICMS na importação e diferimento parcial na saída subsequente. O benefício pode se tornar ainda mais evidente na importação por conta e ordem de terceiros, que dependendo da negociação, a *trading company* concede um desconto financeiro na nota fiscal de saída para o adquirente ou apenas repassa o seu custo efetivo, podendo o adquirente creditar-se de um valor maior do que o custo efetivo.

No estudo de caso em questão, verificou-se que na modalidade de importação por conta e ordem de terceiros, com a utilização do TTD a empresa adquirente terá um menor desembolso financeiro e uma pequena redução do custo final. No entanto a empresa estudada

por apurar o ICMS de forma diferenciada não terá os créditos de ICMS, sendo assim, o benefício por reduzir a carga efetiva do ICMS se tornará muito importante, e o impacto no custo final será tão significativo quanto no valor desembolsado.

Em virtude dos fatos mencionados, percebe-se que a internacionalização é uma alternativa cada vez mais utilizada pelas empresas, e que os profissionais devem estar bem informados das peculiaridades nos processos de importação, bem como das possibilidades que possam contribuir para a redução de custos, e otimizar o fluxo de caixa.

REFERÊNCIAS

ABIT. **Importações Brasileiras de Produtos Têxteis e Confeccionados por UF** Disponível em:

<<http://www.abit.org.br/uploads/arquivos/IMP%20BR%20POR%20ESTADO%20201612%20PDF.pdf>>. Acesso em 12 de maio de 2017.

ABIT. **Perfil do Setor**. Disponível em: <<http://www.abit.org.br/cont/perfil-do-setor>>. Acesso em 12 de maio de 2017.

ALBUQUERQUE, José Augusto Guilhon. **Brasil-China: Uma parceria em três dimensões. Centro de Estudos Brasil-China**. Disponível em: <http://www.gr.unicamp.br/ceav/content/pdf/texto_seminario_china_jaguilhon.pdf>. Acesso em: 14 de maio de 2017.

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da Tributação: na Importação e na Exportação**. 1 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2004.

BNDES. **Panorama da cadeia produtiva têxtil e de confecções e a questão da inovação**. Disponível em:

<https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/1964/1/BS%2029_Panorama%20da%20cadeia%20produtiva%20t%C3%AAxtil_P.pdf>. Acesso em 15 de outubro de 2017.

BRASIL. Consulta COPAT nº 045/2012. **ICMS. Importação por conta e ordem de terceiro. Importador beneficiado pelo programa pró-emprego**. Disponível em:

<http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/consultas/2012/con_12_045.htm>. Acesso em 09 de novembro de 2017.

BRASIL. Decreto nº 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**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em 09 de novembro de 2017.

BRASIL. Decreto nº 7.212, de 15 de junho 2010. **Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**.

Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em 24 de outubro de 2017.

BRASIL. Lei nº 3.244, de 14 de agosto de 1957. **Dispõe sobre a reforma da tarifa das alfândegas, e dá outras providências**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3244.htm>. Acesso em 24 de setembro de 2017.

BRASIL. Lei nº 10.864, 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**. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L10.865compilado.htm>. Acesso em 24 de setembro de 2017.

BRASIL. Principal parceiro comercial desde 2009, China amplia investimentos no Brasil. Disponível em:

<<http://www2.planalto.gov.br/noticias/2015/05/principal-parceiro-comercial-desde-2009-china-amplia-investimentos-no-brasil>>. Acesso em 13 de maio de 2017.

BRASIL. Receita Federal. AFRMM (Adicional ao frete para renovação da marinha mercante). Disponível em:

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/afrmm>>. Acesso em 21 de outubro de 2017.

BRASIL. Receita Federal. Assunto: imposto sobre a importação – II

Ementa: importação por encomenda. Empresa encomendada. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=76416&visao=anotado>>. Acesso em 26 de setembro de 2017.

BRASIL. Receita Federal. Capítulo XXIII - Contribuição para o PIS-Pasep-Importação e a Cofins-Importação 2017. Disponível em:

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf-escrituracao-contabil-fiscal/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2017-arquivos/capitulo-xxiii-contribuicao-para-o-pis-pasep-importacao-e-a-cofins-importacao-2017.pdf>>. Acesso em 27 de outubro de 2017.

BRASIL. Receita Federal. Constituição da república federativa do brasil de 1988.

Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 26 de setembro de 2017.

BRASIL. Receita Federal. Despacho de Importação. Disponível em:

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/conceitos-e-definicoes/despacho-de-importacao>>. Acesso em 21 de outubro de 2017.

BRASIL. Receita Federal. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 24 de outubro de 2017.

BRASIL. Receita Federal. Importação por encomenda. Disponível em:

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/operacoes-realizada-por-intermedio-de-terceiros/importacao-por-encomenda#oque>>. Acesso em 26 de setembro de 2017.

BRASIL. Secretaria do Estado da Fazenda. Minuta do Termo de Concessão do TTD 409, 410 e 411. Disponível em: < <http://www.sef.sc.gov.br>>. Acesso em 12 de março de 2017.

BRASIL. Secretaria do Estado da Fazenda. Regulamento do ICMS-SC. Disponível em: < <http://www.sef.sc.gov.br>>. Acesso em 12 de outubro de 2017.

COSTA, João Mariz. **INCOTERMS 2010: Conheça as principais características.** Disponível em < <https://www.portal-gestao.com/artigos/6246-incoterms-2010-conhe%C3%A7a-as-principais-caracter%C3%ADsticas.html> >. Acesso em 28 de outubro de 2017.

DEPEC-BRADESCO. **Têxtil e Confecções.** Disponível em: <https://www.economiamedia.com.br/EconomiaEmDia/pdf/infset_textil_e_confecoes.pdf>. Acesso em 11 de maio de 2017.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito Tributário.** São Paulo: Atlas, 2010.

FARO, Ricardo; FARO, Fátima. **Curso de Comércio Exterior: Visão e Experiência Brasileira.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FUJITA, Renata Mayumi Lopes; JORENTE, Maria José. **A Indústria Têxtil no Brasil: uma perspectiva histórica e cultural.** Disponível em: <[file:///C:/Users/Anderson/Downloads/5893-16740-5-PB%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Anderson/Downloads/5893-16740-5-PB%20(1).pdf)>. Acesso em 08 de maio de 2017.

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

KROKOU, Danai. **Entrando no Mercado Chinês: Guia prático para as pmes & empreendedores.** Disponível em: <https://books.google.com.br/books?id=meepDQAAQBAJ&pg=PT21&hl=ptBR&source=gb_s_selected_pages&cad=2#v=onepage&q&f=false>. Acesso em 08 de maio de 2017.

LOPEZ, José Manoel Cortiñas; GAMA, Marilza. **Comércio exterior competitivo. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2005.**

LUDOVICO, Nelson. **Logística Internacional.** 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MARTELLO, Alexandre. **Lei retira ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins na importação.** Disponível em <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2013/10/lei-retira-icms-da-base-de-calculo-do-piscofins-na-importacao.html>>. Acesso em 27 de outubro de 2017.

NONNENBERG, Marcelo José Braga. **China: estabilidade e crescimento econômico.** Disponível em < <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-31572010000200002> >. Acesso em 20 de outubro de 2017.

OLIVEIRA, Alexandre Machado de. **Princípios da legalidade e anterioridade no Direito Tributário.** Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7864>. Acesso em 08 de outubro de 2017.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RODRIGUES, W.; BENEDICTO, G. C. **Uma análise das políticas do comércio exterior brasileiro nos últimos quinze anos.** Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios, v. 2, n. 2, p. 27-51, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHULLER, Sandro. **Importação Indireta ou Direta.** Disponível em: <<http://www.sanschuller.com/importacao-indireta-ou-importacao-direta/>>. Acesso em 26 de setembro de 2017.

SEBRAE. **Santa Catarina em Números.** Disponível em: <<http://www.sebrae-sc.com.br/scemnumero/arquivo/texti-e-confeccao.pdf>>. Acesso em 12 de maio de 2017.

SINTEX. **Indústria Têxtil de Santa Catarina, Perspectivas e Desafios para o Crescimento.** Disponível em: <http://www.sintex.org.br/arquivos/249_ap_sintex-2015_final.pdf>. Acesso em 08 de maio de 2017.

TREVISAN, Cláudia. **China se torna segunda maior economia mundial.** Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,china-se-torna-segunda-maior-economia-mundial-imp-,679636>>. Acesso em 08 de maio de 2017.

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