

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ELAINE DA SILVA MARTINS

**A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NO PROCESSO DE IMPORTAÇÃO E A
IMPLEMENTAÇÃO DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO – TTD 410**

CRICIUMA

2019

ELAINE DA SILVA MARTINS

**A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NO PROCESSO DE IMPORTAÇÃO E A
IMPLEMENTAÇÃO DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO – TTD 410**

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

Orientador: Prof. Msc. Júlio Cesar Zilli

CRICIUMA

2019

ELAINE DA SILVA MARTINS

**INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NO PROCESSO DE IMPORTAÇÃO E A
IMPLEMENTAÇÃO DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO – TTD 410**

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, 10 de Julho de 2019

BANCA EXAMINADORA

Professor Júlio Cesar Zilli – Mestre – Unesc - Orientador

Professora Patriele de Faveri Fontana – Especialista – Unesc – Examinadora

Professor Luan Philippi Machado – Especialista – Unesc – Examinador

**“Aos meus familiares e amigos por estarem
ao meu lado e acompanhar cada passo que
eu der nesta vida”**

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a meus avós e padrinhos João e Maria, por serem a luz da minha vida e me ensinarem as melhores virtudes e valores que um ser humano precisa ter para caminhar neste mundo com tranquilidade.

Agradeço aos meus familiares, a minha mãe, Rute, por todas as ajudas, aos meus pais, Pedro da Silva Martins (*in memoriam*) e Ronaldo Rohden, por terem me tornado mais humana, me ensinado que todo mundo vai errar algum dia e que esse será o maior aprendizado.

Agradeço também aos meus irmãos, Ruan, Pytter e Andrey, por terem me ensinado muito sobre afeto e amor, por serem os meninos mais curiosos e arteiros que eu pude compartilhar brincadeiras, risadas e também, muitas conversas sérias.

Agradeço em especial, ao Reinaldo, por ser meu melhor amigo, companheiro e por sempre me ajudar, você me mostrou que eu posso ser muito melhor, conhecendo meus defeitos, qualidades e mesmo assim, buscando evoluir.

Agradeço aos professores da escola e da universidade, os primeiros, por acreditarem naquela menina curiosa que tinha muitos “por quês” e sempre incentivaram a buscar as respostas e aos docentes da universidade, especialmente o professor Júlio Cesar Zilli, por ter se prontificado à ser meu guia neste trabalho, por compartilhar o conhecimento científico e ser imensamente paciente.

Aos amigos, por todo apoio e carinho durante a caminhada, especialmente Aline e Ranucia por me ouvirem quando as dificuldades se apresentavam e também aos parceiros de trabalhos desses últimos anos na universidade, Aline, Felipe, Izabela e Vitor, enfim, chegamos em 2019.

Agradeço as experiências profissionais e oportunidades que me trouxeram até aqui, e não posso falar de profissionalismo sem falar da Rodnéia, que me ensinou muito sobre direito e contabilidade no Fórum da Comarca de Urussanga e as meninas que pude compartilhar este último ano, Denise, Franciane, Jaíne e Luana, vocês foram essenciais para o meu aprendizado, são excelentes pessoas e profissionais admiráveis.

À todos que sempre me apoiaram, meu muito obrigado!

“A contabilidade é a linguagem dos negócios”

Warren Buffett



INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NO PROCESSO DE IMPORTAÇÃO E A IMPLEMENTAÇÃO DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO – TTD 410

Elaine da Silva Martins¹

Júlio Cesar Zilli²

RESUMO: O Tratamento Tributário Diferenciado – TTD é um incentivo fiscal concedido pelo governo do estado de Santa Catarina para beneficiar estabelecimentos localizados no estado, proporcionando o desenvolvimento do comércio, dos portos e aeroportos. Desta forma, este estudo tem por objetivo identificar comparativamente a incidência tributária no processo de importação, direta e por conta e ordem de terceiros com a implementação do Tratamento Tributário Diferenciado - TTD 410. Metodologicamente, caracterizou-se com uma abordagem essencialmente quantitativa, por meio de um estudo descritivo e aplicado quanto aos fins de investigação, e, bibliográfico, documental e um estudo de caso único, quanto aos meios de investigação. A análise dos dados secundários ocorreu por meio da análise de conteúdo. Constatou-se que a importação por conta e ordem é mais vantajosa com relação ao recolhimento dos tributos, em especial, para as micro e pequenas empresas. No estudo de caso, a empresa importadora é tributada pelo lucro presumido e terá direito integral do crédito de ICMS, sendo mais vantajoso a importação direta e com vendas interestaduais para o Sul e Sudeste. Para adesão a importação com o TTD 410, no caso das empresas tributadas pelo simples nacional, é possível solicitar a contratação de empresa terceirizada ou realizar solicitação do benefício fiscal na Secretaria do Estado de Santa Catarina, cumprindo todos os requisitos necessários.

PALAVRAS – CHAVE: Incentivos Fiscais – Importação – Tratamento Tributário Diferenciado – TTD 410

AREA TEMÁTICA: Contabilidade Tributária

¹Graduanda em Ciências Contábeis da UNESC, Criciúma, Santa Catarina, Brasil.

²Doutorando em Engenharia e Gestão do Conhecimento pela Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC, Florianópolis, Santa Catarina, Brasil.



1 INTRODUÇÃO

O comércio internacional, obteve um crescimento relativamente lento até a evolução dos meios de transportes, que estão, cada vez mais aprimorados, assim como as indústrias e os meios de produção. Com o advento da globalização e a expansão do comércio exterior, as relações de compra e venda de mercadorias foram plenamente afetadas.

De acordo com Cavusgil *et al.* (2010 p.14), “[...] a globalização incentiva os governos a adotarem políticas econômicas sólidas e os gestores a administrarem suas empresas com mais eficiência”, por meio desta, os mercados tornam-se mais competitivos e assim, as empresas passaram buscar uma gestão mais resistente a concorrência.

Por meio das transformações políticas e econômicas, Stewart (2006) aborda que é visto o papel designado por cada nação no mercado mundial, como fornecedor ou como consumidor, resultando em uma interdependência econômica, em que cada nação depende de outra para o decorrer das suas atividades. Desta forma, Cavusgil *et al.* (2010) argumentam que os negócios internacionais se referem a desenvolvimento de atividades comerciais e de investimentos, por meio das fronteiras de países, também sendo denominados de negócios interfronteira, possibilitando que as empresas organizem, abasteçam, fabriquem e comercializem em escala internacional.

Portando, houve considerável aumento na capacidade produtiva, fazendo com que as empresas pudessem obter no mercado externo, alternativas para se diferenciar e fornecer aos clientes, produtos com qualidade e preços mais competitivos. Coube à economia brasileira adotar medidas para acompanhar a onda global, como forma de proteção da própria indústria, aprimorando os meios de produção, transporte e comunicação.

A importação, segundo Keedi (2004), tornou-se importante para a economia, pois contribui para a diversificação de produtos, aumentando o leque de fornecedores e reduzindo os riscos de crise com variações de preços. No âmbito da importação, pode-se elencar a implantação de redução de alíquotas do Imposto de Importação, eliminação das restrições das barreiras não tarifárias, benefícios fiscais, entre outros meios para fortificar a indústria e comércio.

Assim, os incentivos fiscais atuam no sentido do desenvolvimento de determinada região em relação a atividades específicas, são originados mediante políticas públicas e organizações coletivas, ambas interessadas em preservar arrecadação tributária e mercados. Gadelha (2010) esclarece que, em sentido mais abrangente, os incentivos fiscais são instrumentos de intervenção no domínio econômico, a fim de que o estado possa concretizar vetores e valores que nortearam suas políticas públicas.

Criado pela Lei 13.992/2007, o Pró Emprego é regulamentado pelo Regulamento do ICMS, o estado de Santa Catarina, utiliza dos meios de sua competência para incentivar, por intermédio do ICMS, empreendimentos socioeconômicos do Estado ou que venha à se instalar na região, fornecendo o tratamento tributário diferenciado na área fiscal por intermédio da suspensão ou diferimento deste tributo em produtos importados por conta e ordem de terceiros, com alíquotas específicas, dependendo da finalidade da mercadoria. Com isso, são necessários pré requisitos para enquadramento dessas empresas, dentre os quais destacam-se os projetos de implementação, expansão, modernização tecnológica e



que resultem em geração ou manutenção de empregos, como os que consolidem, incrementem ou facilitem exportações e importações.

Diante de tais premissas, tem-se a seguinte questão de pesquisa: Qual a incidência tributária no processo de importação direta e por conta e ordem de terceiros com aplicação do tratamento tributário diferenciado – TTD 410. A partir desta questão de pesquisa, o artigo tem por objetivo identificar comparativamente a incidência tributária no processo de importação direta e por conta e ordem de terceiros com a implementação do Tratamento Tributário Diferenciado - TTD 410.

Para alcançar o objetivo geral, delimitou-se três objetivos específicos: *i)* Analisar as modalidades de importação direta e por conta e ordem de terceiros; *ii)* Identificar o sistema tributário brasileiro e os incentivos fiscais; e por fim, *iii)* Calcular os tributos incidentes no processo de importação comparativamente com as vendas estaduais e interestaduais.

O presente estudo justifica-se com o comércio internacional como transformador político e econômico, o aumento das capacidades produtivas e diversificação dos produtos através da importação e os incentivos fiscais como determinantes no desenvolvimento de regiões e setores.

O artigo foi estruturado em cinco seções. A primeira, a introdução, apresenta um panorama no qual o estudo está inserido. Na segunda seção, destaca-se a fundamentação teórica, emergindo as principais definições basilares. Na sequência, os procedimentos metodológicos, compõe a terceira seção E, por fim, destacam-se a apresentação e análise dos resultados (quarta seção), as considerações finais (quinta seção) e as referências bibliográficas.

2 REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO

Esta seção objetiva embasar de forma concisa a tributação existente no processo de importação e a utilização do benefício de incentivos fiscais. Inicia-se demonstrando a relação entre a contabilidade e o comércio exterior, operações de importação, sistema tributário nacional, tributação na importação e, por fim, os incentivos fiscais com enfoque para o Tratamento Tributário Diferenciado – TTD 410.

2.1 CONTABILIDADE E O COMÉRCIO EXTERIOR DO BRASIL

A negociação entre os mercados globais caracteriza-se pelos processos de exportação e importação de mercadorias, bens e serviços, dos quais necessitam da área contábil para contabilizar as operações de comércio exterior. Neste contexto, Keedi (2011) argumenta que, tanto a falta quanto à abundância de recursos abre espaço para o comércio internacional. Assim, dentre os fatores que impulsionam a comercialização externa, destacam-se o aumento de fornecedores, a política cambial, bem como a oportunidade de contato com países em diferentes níveis de desenvolvimento.

É notável que o mundo se tornou pequeno em relação às distâncias e a integração dos países sobre diversos aspectos, sobretudo econômico. O comércio exterior acabou estabelecendo essa relação, elaborando assim os blocos econômicos com o objetivo primordial, o comércio integrado. Dias (2007) argumenta que quanto maior o investimento dedicado no processo de internacionalização, maiores serão as perspectivas de sucesso, para tanto, Cavusgil *et al* (2010, p.12) destacam que “[...] fazer negócios internacionais requer conhecimento, alocação de



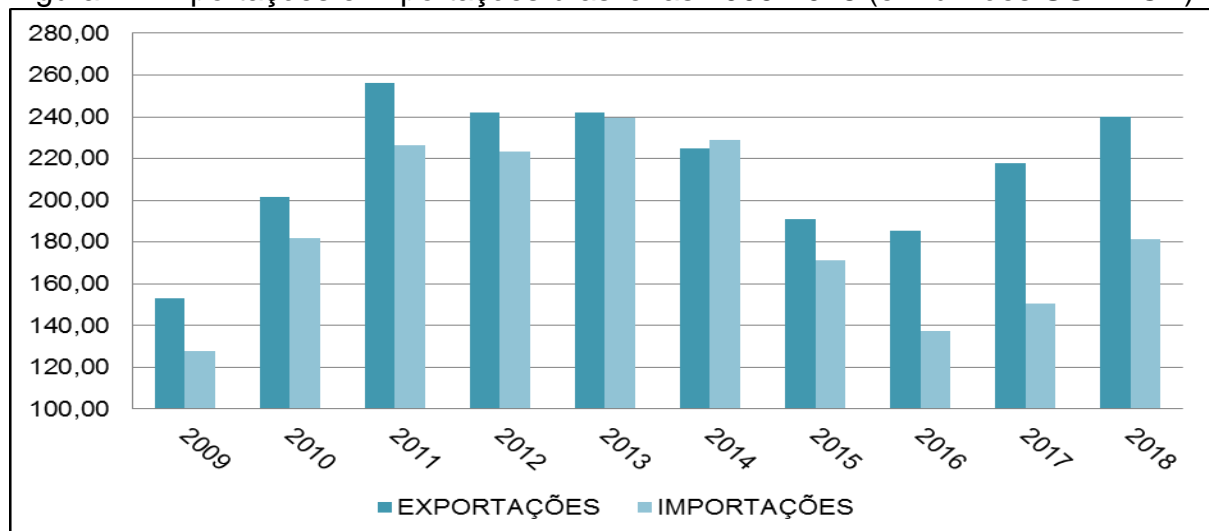
recursos e dedicação de um tempo considerável para desenvolver parceiros comerciais.”

Complementando esse entendimento, Keedi (2011) discorre que os mercados alternativos são indispensáveis para o equilíbrio empresarial, ficando livre de concorrências locais e eventos de único mercado. Portanto, os processos mercadológicos internacionais merecem ser vistos com maior dedicação para melhor resultado.

Cavusgil *et al* (2010) declara que os negócios internacionais se referem a desenvolvimento de atividades comerciais e de investimentos, por meio das fronteiras de países, também sendo denominados de negócios interfronteira, possibilitando que as empresas organizem, abasteçam, fabriquem e comercializem em escala internacional. No cenário apresentado, a importação de acordo com Keedi (2004), indica maior diversificação de mercados, aumentando o leque de fornecedores, e reduzindo os riscos de crise, como aumento de preços e políticas governamentais.

Neste contexto a Figura 1 apresenta a configuração da balança comercial brasileira, considerando a variável temporal de 2009 à 2018, com destaque para a exportação, importação e o saldo comercial do período, em que obteve-se um balanço comercial superavitária.

Figura 1 - Exportações e importações brasileiras 2009-2018 (em bilhões USD FOB).



Fonte: Adaptado de Brasil (2019).

Observa-se que o saldo deficitário da balança comercial brasileira esteve presente no ano de 2014, onde as importações foram destaque. No restante do período, o volume comercializado via exportação favoreceu o saldo superavitário para o Brasil. No entanto, quando observado a balança comercial do Estado de Santa Catarina (Tabela 1), chama a atenção o saldo deficitário para todo o período.



Tabela 1 - Exportações e Importações SC 2009 - 2018 (em milhões USD FOB).

ANO	EXPORTAÇÕES	IMPORTAÇÕES	SALDO (EXP - IMP)	CORRENTE (EXP + IMP)
2009	6.406,00	7.207,00	-801,00	13.613,00
2010	7.554,00	11.699,00	-4.145,00	19.253,00
2011	8.968,00	14.725,00	-5.757,00	23.693,00
2012	8.867,00	14.582,00	-5.715,00	23.449,00
2013	8.660,00	14.830,00	-6.170,00	23.490,00
2014	8.963,00	16.070,00	-7.107,00	25.033,00
2015	7.642,00	12.625,00	-4.983,00	20.267,00
2016	7.592,00	10.354,00	-2.762,00	17.946,00
2017	8.507,00	12.582,00	-4.075,00	21.089,00
2018	8.948,00	15.469,00	-6.521,00	24.417,00

Fonte: Adaptado de Brasil (2019).

Observa-se que o Estado de Santa Catarina se mostra como importante rota de entrada de produtos internacionais. Tal situação pode ser compreendida a saber-se que o Estado, a partir de 2009, ofereceu incentivos fiscais às empresas importadoras, no caso dos tratamentos tributário diferenciados, (ex: redução do ICMS para 3% na importação), aliando isso ao ótimo desempenho e infraestrutura dos portos catarinenses, em Itapoá, Itajaí, Navegantes e Imbituba, além das fronteiras terrestres (PORTAL DA ECONOMIA DE SANTA CATARINA, 2013).

As formas com os quais são efetuadas as negociações entre os importadores e exportadores são apresentados na próxima seção, explicitando as operações de importação e suas principais características.

2.2 OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO

É abordado por Cignacco (2009) que para a implementação de estratégias de comercialização internacional, é essencial a maior gama de informações, especialmente no início do planejamento. Para o autor, um sistema de informações deve explicar análises, registros, atualizações de diferentes aspectos legais, econômicos, culturais, tecnológicos e de consumo nos ambientes internacionais.

É visto que o Estado de Santa Catarina apresenta a balança comercial deficitária, justificada pelo maior volume de importações. Assim, Dias e Rodrigues (2007) afirmam que a importação é o meio que pode suprir as falhas da estrutura econômica, com a possibilidade de complementar os produtos disponíveis à população do país e também modernizar a economia, por permitir comparação de processos e produtos.

Com a maior competitividade nos negócios, a importação encontra campo para tornar as empresas mais competitivas, onde a mesma pode importar e comercializar produtos que não existe no mercado local, assim como também importar serviços. Keedi (2004 p. 23) discorre que “[...] entendendo-se a de bens como a transferência de mercadorias entre os países, e os serviços como a compra de assessoria, consultoria, conhecimentos, transportes, turismo, etc.”

Tanto as importações quanto as exportações tem importância fundamental para o comércio, devido a diversificação dos produtos, não só por diluir riscos e agregar fornecedores, mas eliminar possível escassez de produtos no mercado interno e com maior concorrência menor o risco de altos preços. (KEEDI, 2011). O autor ainda aborda que a importação é todo processo de entrada de mercadorias ou



serviços estrangeiros em recinto aduaneiro, onde é possível que seja realizada de forma direta ou indireta.

Desta forma, o Quadro 1 destaca as principais características da importação direta e indireta.

Quadro 1 – Formas de importação.

FORMAS DE IMPORTAÇÃO	CARACTERÍSTICAS
Direta	Operação realizada diretamente entre importador e exportador, sem necessidade de intermediário entre fabricante e comprador.
Indireta	Operação realizada entre importador e exportador com o auxílio de intermediários pra viabilizar a operação, podendo ser pessoas ou outras empresas contratadas

Fonte: Elaboração própria a partir de Keedi (2011).

No âmbito das operações de importação indireta, classifica-se como importação por encomenda e importação por conta e ordem de terceiros, em que as empresas geralmente contratadas para realizar estas operações são denominadas *Trading Company*³.

O Quadro 2 apresenta as principais características e requisitos entre essas formas de importação indireta.

Quadro 2 – Operações de importações indiretas

IMPORTAÇÃO INDIRETA	CARACTERÍSTICAS	REQUISITOS
Conta e ordem de terceiros	A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa – a importadora – a qual promove, em seu nome, o Despacho Aduaneiro de Importação de mercadorias adquiridas por outra empresa – a adquirente – em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial, o valor será desembolsado pelo adquirente da mercadoria, de forma antecipada. E realizada no nome da importadora (art. 2º da IN RFB nº 1.861/2018).	a) Habilitação no Siscomex; b) Vinculação entre as duas empresas no portal Siscomex, como importadora por conta e ordem da contratante.
Encomenda	A importação por encomenda é aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado, neste caso, o valor para realização da importação é devido pelo importador. (art. 3º da IN RFB nº 1.861/2018).	a) Habilitação no Siscomex; b) Vinculação entre as duas empresas no portal Siscomex; c) Recursos do importador contratado.

Fonte: Elaboração própria a partir da Receita Federal do Brasil (2019).

Pode-se destacar que a importação pode ser realizada de forma definitiva, em que a mercadoria é incluída ao ativo do país importador, realizando a nacionalização para todos os efeitos legais, e temporária, a mercadoria permanece

³ *Trading company* é a empresa comercial exportadora constituída sob a forma de sociedade por ações, dentre outros requisitos mínimos previstos no Decreto-Lei nº 1.248/72.



no país importador por tempo determinado para a operação a qual foi designada, como participação em feiras, exposições, competições ou evento semelhantes (KEEDI, 2011).

Na importação de conta e ordem de terceiros, Ashikaga (2005) aborda que as notas fiscais na contabilidade devem evidenciar essa operação de conta e ordem, sendo a nota de saída com o valor correspondente a nota de entrada. A empresa condicionada a prestar esse serviço deve ter habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior - Siscomex com a operação de conta e ordem de terceiros, para registrar a Declaração de Importação (DI) na operação.

O importador cobra os serviços prestados ao adquirente por meio de uma nota fiscal de serviços, onde haverá receita do importador e a incidência de Pis/Pasep e Cofins faturamento. Portanto, é necessário identificar a tributação brasileira para entendimento da operação.

2.3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O sistema tributário nacional disposto na Constituição Federal (CF) de 1988 artigos 145º a 162º, sendo complementado por outras leis vigentes, aborda todas as normas à serem seguidas no âmbito tributário, estrutura de maneira a permitir a obtenção de recursos para gerir as atividades do Estado. O artigo 2º apresenta a seguinte prerrogativa:

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, 1988).

Para Oliveira (2013 p.56), o sistema tributário nacional pode ser complementado como “[...] um conjunto estruturado e lógico dos tributos que compõe o ordenamento jurídico, bem como das regras e princípios normativos”, ressaltando que o mesmo deve ser observado como um conjunto dinâmico, constituído pela realidade, econômica, social e critério de justiça.

No artigo 3º do Sistema Tributário Nacional, é estabelecido o conceito de tributo, sendo este:

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).

A Constituição Federal no artigo 145 aborda as espécies tributárias, sendo que União, Estados, Distrito Federal e Municípios podem instituir impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. As espécies tributárias estão dispostas no artigo 145 da Constituição Federal, é elencado todas as espécies tributárias regentes na legislação brasileira, sendo disposto no Quadro 3.



Quadro 3 – Espécies tributárias.

ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	CARACTERÍSTICAS
Impostos	Compulsória e sem vinculação
Taxas	Vinculada, divisíveis, decorre do poder de polícia do Estado.
Contribuição de melhorias	Vinculadas, necessidade de valorização imobiliária.
Empréstimos compulsórios	Custear despesas extraordinárias
Contribuições especiais	Intervenção do domínio econômico, caráter social e profissional.

Fonte: Elaboração própria a partir do Sistema Tributário Nacional (BRASIL, 2019)

Disposto no art.145 da CF/88 e no art. 16 do Código Tributário Nacional imposto pode ser definido como: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, Oliveira (2013) complementa que imposto é pago pelo contribuinte e o que diferencia dos outros tributos é que o Estado não tem nenhuma obrigatoriedade de contraprestação direta e imediata.

A doutrina estabelece que os impostos podem ser ordenados em apenas duas categorias: diretos e indiretos. Essa classificação visa ao estudo e à avaliação do impacto que os impostos causam no patrimônio e nas etapas de produção, circulação e consumo (OLIVIERA, 2013, p. 65)

Assim, o propósito dos impostos é de investimento e colaborar com as despesas públicas, como o imposto de importação, imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, entre outros. Diferentemente das taxas, que são uma exigência financeira da pessoa privada ou jurídica por utilizar de serviços oferecidos pelo Estado, disposto no art. 77 do CTN (ex: Taxa de recolhimento de lixo). Ao contrário dos impostos, as taxas tem uma vinculação, em que o Estado oferece uma contrapartida de imediato ao contribuinte, seguindo a doutrina de tributos vinculados.

As contribuições de melhoria são conceituadas de acordo com o art. 145 do código tributário nacional, sendo este tributo referente a melhorias públicas que tendem a valorizar direta ou indiretamente o imóvel do contribuinte.

Machado (2004, p.72) discorre que contribuição de melhoria:

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

Para Oliveira (2013), o CTN impõe limites para a cobrança, tais como: o limite total que corresponde à despesa total para a realização da obra pública e o limite individual pelo valor do imóvel que foi beneficiado com a obra.

No art. 45 do CTN é visto a definição de empréstimos compulsórios, onde o mesmo só pode ser aplicado em casos excepcionais de guerra externa, calamidade pública, conjuntura que exija a absolvição temporária de poder aquisitivo. (CTN, art. 15). Empréstimos compulsórios podem ser instituídos mediante a lei complementar, nesses casos excepcionais.

As contribuições especiais ou também conhecidas como contribuições parafiscais, são tributos instituídos para o financiamento dos sistemas oficiais de previdência e assistência social, intervenção na economia e para financiar entidades representativas de classe ou profissional, como sindicatos e conselhos, instituídas pela União, vigora no art. 149 da CF/88. Oliveira (2013) complementa que essa



modalidade de tributação deverá ser instituída por lei ordinária, respeitando as normas gerais previstas em lei complementar e o princípio da noventena.

2.3.1 Competência e princípios constitucionais tributários

A competência tributária está prevista na Constituição Federal para que não exista bitributação sobre o mesmo fato gerador, sendo assim os impostos de competência da União são elencados no art. 153. Em relação aos impostos de competência dos estados e distrito federal, é possível verificar no art. 155, e por fim, é de competência de os municípios instituir impostos de acordo com o art. 156 da CF/88.

O Quadro 4 destaca os impostos de competência federal, estadual e municipal e suas principais características.

Quadro 4 – Tributos federais, estaduais e municipais. (Continua)

TRIBUTOS FEDERAIS	CARACTERISTICAS
Imposto de Importação	Importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.
Imposto de Exportação	Exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes do território nacional
Imposto de renda de qualquer natureza	Renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda do capital, trabalho ou ambos
Imposto de produtos industrializados	Produtos industrializados e tem como fato gerador: o desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; a sua saída dos estabelecimentos art.51; a arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.
Imposto de operações de crédito	Operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários.
Imposto propriedade territorial rural	Sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município.
Imposto grandes fortunas	Previsto constitucionalmente, porém sem lei complementar vigente
TRIBUTOS ESTADUAIS	CARACTERISTICAS
Transmissão causa mortis e doação	Incide sobre o valor de venda da transmissão de qualquer bem ou direito havido por sucessão legítima, testamentária ou doação
Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.	Imposto não cumulativo, sendo assegurado ao sujeito passivo creditar-se do imposto, caráter fiscal e extrafiscal, seletivo em função da essencialidade
Propriedade de veículos automotores	Incide sobre a propriedade de veículo automotores, imposto privativo e direto
TRIBUTOS MUNICIPAIS	CARACTERISTICAS
Propriedade predial e territorial urbana	Imposto cobrado com o lançamento de ofício, onde cabe ao poder municipal a responsabilidade em liquidar a obrigação, identificar o agente passivo, a ocorrência do fato gerador, a matéria tributada e o valor a pagar



Quadro 4 – Tributos federais, estaduais e municipais.

(Conclusão)

TRIBUTOS MUNICIPAIS	CARACTERÍSTICAS
Transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física	Imposto em que o fato gerador a transmissão, por ato oneroso, de bens imóveis, excluindo-se a sucessão (causa mortis)
Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar	Tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Fonte: Elaboração própria a partir do Sistema Tributário Nacional - Brasil (2019)

Assim, são destacados os limites do poder de tributar, “[...] tais limitações são formadas pela união de traços que demarcam o modo, o campo, a forma e a intensidade com que atuará o poder de tributar.” (OLIVEIRA, 2013, p. 75).

Os tributos são dotados de princípios constitucionais para limitar o poder de tributar, para Cassone (2009, p. 82) “A constituição outorga competência para instituir tributos tanto à União, como aos Estados, Distrito Federal e Municípios, e ao mesmo tempo estabelece limites a esse poder de tributar.” Assim, é previsto na legislação os princípios da legalidade, igualdade ou isonomia, irretroatividade, anterioridade, capacidade contributiva, da proibição do confisco.

2.4 TRIBUTAÇÃO NA IMPORTAÇÃO

A tributação nos processos de importação é realizada no momento da nacionalização dos produtos importados, parte-se do valor aduaneiro, conceituado de acordo com a Instrução Normativa nº 327/2003, valor aduaneiro corresponde ao valor da mercadoria importada, acrescidos de custo de transporte, gastos relativos a carga, descarga e manuseio até a entrada no território aduaneiro e somados ao seguro das mercadorias durante as operações. Na ordem tributária Vazquez (2004) destaca que o Imposto de Importação é o primeiro gravame que dever ser calculado, seguido, quando for devido, IPI, PIS/COFINS e o ICMS.

Desta forma, o Quadro 5 explicita os respectivos tributos, suas características, bem como a base de cálculo.

Quadro 5 – Tributação na importação

(Continua)

TRIBUTO	CARACTERÍSTICAS	BASE DE CÁLCULO
II = Imposto de importação	Competência da União; função extrafiscal; Fato gerador entrada de produtos do exterior.	II = Valor aduaneiro x % (TEC) ⁴
IPI = Imposto de produto industrializado	Incidência no desembaraço aduaneiro e em operações internas; alíquota de acordo com a TIPI.	IPI importação = valor aduaneiro + Imposto de Importação (II) x % (TIPI)
PIS/PASEP importação (Lei 13.137/2015)	Fato gerador é o registro da DI ou a data vencida de permanência no recinto alfandegário, nos casos de perdimento; o sujeito passivo será o importador ou equiparado.	PIS/PASEP importação = valor aduaneiro x 2,10%
COFINS importação (Lei 13.137/2015)	Os mesmos parâmetros de PIS/PASEP importação;	COFINS importação = valor aduaneiro x 9,65%, (com possibilidade de acréscimo de 1%).

⁴ TEC = Tarifa Externa Comum, a TEC deve incentivar a competitividade dos Estados Partes e seus níveis tarifários devem contribuir para evitar a formação de oligopólios ou de reservas de mercado.



Quadro 5 – Tributação na importação

(Conclusão)

ICMS = Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços	Alíquotas variáveis de acordo com o Estado que irá realizar o desembaraço aduaneiro da mercadoria oriunda do exterior	ICMS = [(valor aduaneiro + II + IPI + PIS + COFINS) / redução correspondente ao ICMS] x % ICMS
ISS = Imposto sobre serviços de qualquer natureza	Alíquota sobre a importação de serviços provenientes do exterior (Lei Complementar 116/2003) incide também na prestação de serviços quando realizada por <i>trading company</i>	ISS = % de ISS x valor total de NF saída ou % de ISS x preço do serviços
IOF = Imposto sobre operações de câmbio	Devido na aquisição de moeda estrangeira, liquidação da operação de câmbio para pagamento da importação de serviços; alíquota de 0,38%	IOF = % de IOF x valor da compra de moeda estrangeira

Fonte: Elaboração própria a partir de Ashigaka (2005) e as regulamentações supracitadas.

Em regras gerais, a tabela mencionada simplifica as situações e métodos de cálculo, porém, é verificado ainda que analisar o tipo de produto, classificação da NCM, a finalidade pela qual está sendo importando irá definir a alíquota dos tributos. Para tanto, existe uma série de especificidades como no Imposto de Importação que detém do benefício fiscal por meio do MERCOSUL, em que a alíquota se enquadra a zero aos membros do acordo. O conselho do mercado comum, por meio de protocolo decide que:

Art. 1º - As importações de bens efetuadas pelos beneficiários a que se refere o Artigo 2º da presente decisão ficam isentas do pagamento da Tarifa Externa Comum (Imposto de Importação), uma vez cumpridos os demais requisitos estabelecidos na presente Decisão.” (BRASIL, 2010).

Para o produto ser considerado nacionalizado, é imprescindível reconhecer o território aduaneiro, sendo a zona primária caracterizada pelas áreas internas de portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegada e a zona secundária como todo o restante do território nacional.

No caso do IPI, que é regulamentado pelo decreto 7.212/10, deverá ser obedecido as especificações constantes na tabela de incidência de imposto de produtos industrializados – TIPI, (TIPI foi aprovada pelo decreto 8.950/2016), de acordo com o art. 2º.

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) (BRASIL, 2002)

E em relação ao ICMS, que tem maiores especificidades por ser um tributo estadual, verifica-se que o poder executivo pode deixar de recolher algum imposto com o propósito de incentivar a região. Para adquirir esse benefício, o contribuinte em contrapartida deve seguir os quesitos solicitados na normativa ou decreto estabelecido (FABRETTI, 2015). Determinado pelo RICMS/SC, o tratamento tributário diferenciado 410, ressalva que, a importadora por conta e ordem de terceiros poderá ter, na importação uma suspensão ou diferimento deste imposto.

Instituída pela Lei nº 13.992 de 15 de fevereiro de 2007, o programa denominado Pró-Emprego, visa fomentar a economia local por meio dos incentivos



fiscais. No artigo 26 fica consolidado, portanto, o enquadramento da importação no programa.

Art. 26. Ficam convalidados os procedimentos adotados pelos contribuintes detentores de regime especial concedido com base na legislação do Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense - PRODEC, vigente ou não, relativamente: [...] (b) em decorrência da importação de mercadorias do exterior (BRASIL, 2007).

Para isso, a importação deve ser realizada por território aduaneiro de Santa Catarina, por importadora também localizada neste estado, é preciso levar em consideração o CST da operação, o tipo de produto importado e a finalidade.

Na prática, as mercadorias importadas, ingressantes em Santa Catarina terão efetivamente a alíquota de ICMS de 1% e destaque na nota fiscal de 4% e uma taxa de 0,4% destinada á fundos, sendo estes, inicialmente, fundo estadual de defesa civil, fundo de apoio à manutenção e ao desenvolvimento da educação superior do estado de Santa Catarina, fundo pró-emprego e fundo de desenvolvimento social, porém após a modificação ocorrida, com vigência em 01/06/2018, é destinado ao único Fundosocial.

2.5 INCENTIVOS FISCAIS

A política de incentivos fiscais de acordo com Cardoso (2014), pode ser composta por dezenas, e até mesmo centenas de políticas públicas direcionadas a setores econômicos, regiões geográficas e inúmeras finalidades sociais. Assim, “[...] a decisão quanto à concessão de um incentivo, deve considerar tanto os benefícios que ela poderá trazer quanto o montante de renúncia de receita” (SOMAVILLA; LOBATO, 2009, p.69).

Por meio do Programa Pró-Emprego o governo do Estado de Santa Catarina instituída pela Lei 13.992/2007, utiliza dos meios de sua competência para incentivar, por intermédio do ICMS, empreendimentos socioeconômicos do estado ou que venha a se instalar na região, fornecendo o tratamento tributário diferenciado na área fiscal e exigindo pré requisitos para enquadramento dessas empresas, dentre os requisitos, estão os projetos de implementação, expansão, modernização tecnológica e que resultem em geração ou manutenção de empregos, como os que consolidem, incrementem ou facilitem exportações e importações.

No caso do ICMS, instituir o programa foi preciso além da lei ordinária aprovada pela Assembleia Legislativa dos Estados-Membros, e também, previsão antecipada em Convênio aprovado entre os estados e o Distrito Federal (arts. 150, § 6º, e 155, § 2.º, XII, g, ambos da CF.88). Fazoli (2017) demonstra que é consagrada a importância do Estado como órgão interveniente das relações econômicas neste contexto, os incentivos fiscais ganham relevância, pois possibilitam aos gestores públicos direcionar a atuação e o comportamento dos agentes econômicos para fins específicos.

O tratamento tributário diferenciado é normatizado pelo RICMS/SC, com as respectivas normas e requisitos para enquadramento. Borghezán (2013, p.42) argumenta “[...] que as principais atividades que resultam no ganho deste benefício fiscal são as operações com o exterior, isentas e não tributadas ou pelo benefício das operações diferidas.”

A Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina normatizou a utilização de três tratamentos tributários diferenciados com o objetivo fundamental,



de fomentar o mercado estadual, sendo destacado como tratamento tributário diferenciado 409, 410 e 411, realizando o diferimento do ICMS na importação destinada à comercialização, diferimento parcial na operação subsequente à importação e o crédito presumido na operação subsequente à importação de mercadorias para a comercialização (SANTA CATARINA, 2011).

Segundo as publicações da Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina, este tratamento tributário se aplica à estabelecimentos localizados neste Estado que tenham por objetivo importar mercadorias por portos, aeroportos ou pontos de fronteiras alfandegados situados também no estado de Santa Catarina, podendo também ser aplicado nas seguintes situações:

- a) Importação de mercadorias originárias de países membro do Mercosul, podendo a entrada ser por outra unidade da federação desde que via terrestre; b) Em desembarque de mercadorias em aeroportos internacionais localizados em outras unidades da federação, desde que o desembarço aduaneiro ocorra em recinto alfandegário catarinense. (PORTARIA SEF nº 09/2010); c) Situação em que o desembarço aduaneiro seja realizado no Estado, às importações realizadas por portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados localizados em outras unidades da federação até o limite de 2% do valor aduaneiro total das importações realizadas pelo estabelecimento importador a cada ano-calendário. (SANTA CATARINA, 2011).

No anexo único do Decreto 2.128/2009 é possível verificar todas as situações e produtos em que o tratamento tributário não se aplica, como vidros e espelhos das NCM's 7005, 7007 e 7009, porcelanas de mesa (NCM - 69.11.10.10), gasolinas, óleos, querosenes entre outros produtos.

Alguns produtos são mais específicos, como a importação de máquinas destinadas ao ativo imobilizado, o tratamento tributário diferenciado 410, não é aplicado, por este produto receber outro benefício fiscal, em que o valor de recolhimento do ICMS pode ser lançado em parcelas mensais iguais e sucessivas no livro de apuração, no mesmo número previsto para crédito do ativo permanente, ou pode ser parcelado em até doze vezes de acordo com os critério do Gerente Regional da Fazenda Estadual, nos casos sem similar nacional, dados constante no Regulamento do ICMS de Santa Catarina (RICMS/SC), artigo 53 §7º, para solicitação deste benefício é necessário entrar em contato com a secretária do estado.

Quando se trata das garantias a utilização do TTD está condicionada à apresentação de garantia, real ou fidejussória⁵, alternativamente, em substituição à exigência de garantia, fica o estabelecimento importador autorizado a recolher, a cada desembarço aduaneiro, a título de antecipação do imposto devido pela saída subsequente da mercadoria. (SANTA CATARINA, 2019).

É verificado na legislação catarinense que ao optar pelo tratamento tributário diferenciado existe três modalidades que são destinados à importação, em que a forma de garantia é a diferença primordial entre os benefícios analisados, conforme apresentado no Quadro 6.

⁵ Fidejussória = Garantia pessoal; aval; fiança; obrigação de quem assume, caso o devedor não o faça.



Quadro 6 – Tratamentos Tributários Diferenciados - Importação

TRATAMENTO TRIBUTÁRIO	CARACTERÍSTICAS
TTD 409	Garantia dispensada com o pagamento do imposto
TTD 410	Garantia dispensada sem o pagamento do imposto
TTD 411	Garantia apresentada e aprovada previamente

Fonte: Adaptado de Sistema de Administração Tributária (BRASIL, 2019)

Neste cenário, é visto que, por trás do incentivo fiscal existem muitos trâmites até o momento de aplicação, desta maneira a Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina elaborou um manual prático⁶, que objetiva orientar empresas que buscam aderir a esta modalidade de incentivos fiscais. A política de incentivos que tem gerado diversas discordâncias entre estados da federação, conhecido como “guerra fiscal”, em que a competência para instituir incentivos fiscais desse tributo é estadual, muitas são as divergências do quanto é favorecido ao estado em relação aos outros do mesmo país.

Diante dos fatos, é recomendação do Tribunal de Contas do Estado (TCE/SC), reavaliar os decretos referentes às renúncias fiscais, visto que no ano de 2018 o valor total de concessões com incentivos fiscais totalizou R\$ 5,8 bilhões, o que corresponde a 25% da receita estadual (SANTA CATARINA, 2019).

3 PROCEDIMENTOS METOLÓGICOS

De acordo com Motta (2015), as técnicas de pesquisa estão ligadas a fase de coleta de dados, dependendo, principalmente, dos objetivos da pesquisa, da natureza do problema e do universo ou população de pesquisa.

Rauen (2015) argumenta que o interesse do pesquisador por saber como alcançar ou produzir o conhecimento é o objetivo a ser alcançado com a metodologia. Desta forma, destacam-se a seguir o delineamento da pesquisa, definição da área de estudo, bem como o plano de coleta e análise dos dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

O estudo delimitou-se como uma abordagem essencialmente quantitativa, pois de acordo com Richardson (1985), este método caracteriza-se pelo emprego da quantificação, envolvendo a coleta, bem como no tratamento e análise dos dados. Com isso, o estudo apresentou um comparativo quantitativo entre importações sem benefício fiscal (saídas estaduais e interestaduais) e a aplicação do Tratamento Tributário Diferenciado – TTD 410.

Quanto aos meios de investigação, caracterizou-se com uma pesquisa descritiva e aplicada. Para Vergara (2000, p. 47) a pesquisa descritiva “[...] expõe as características de determinada população ou fenômeno, estabelece correlações entre variáveis e define sua natureza”. Desta forma, a pesquisa descreve o processo de importação e a possibilidade de utilização de TTD 410, em um produto destinado a comercialização. O enquadramento como pesquisa aplicada, justifica-se uma vez que este tipo de pesquisa é direcionado para a resolução de problemas concretos e

⁶Passo a passo para aderir ao Tratamento Tributário Diferenciado – Secretaria da Fazenda de Santa Catarina. Disponível em: <www.sef.sc.gov.br/arquivos_portal/servicos/1/PE_manual_simplificado_do_requerente___ttd.doc> +&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>



com finalidade prática (VERGARA, 2000). Com isso, o estudo foi aplicado envolvendo um caso real.

Quanto aos meios de investigação, enquadrou-se como uma pesquisa bibliográfica, documental e um estudo de caso único.

A pesquisa bibliográfica (MICHEL, 2015), percorreu o embasamento teórico para a compreensão das operações de importação e o sistema tributário para tais operações. Com dados documentais (LAKATOS; MARCONI, 2001) e o estudo de caso único (YIN, 2005) por meio da pesquisa bibliográfica, verificou-se a legislação aplicável ao tema e os requisitos para adesão ao TTD. Os dados documentais foram disponibilizados por uma empresa *trading company* localizada no sul catarinense, possibilitando simular um cenário e fazer o comparativo do estudo de caso.

Com relação ao plano de coleta de dados, Roesch, Becker e Mello (2007) argumentam que estes devem ser adequados as necessidades da pesquisa e busca esclarecer se são de origem primária ou secundária. Neste contexto, os dados utilizados foram de origem secundária, contemplando comprovante de importação (CI), a declaração de importação (DI) e o relatório das despesas aduaneiras.

A análise dos dados ocorreu por meio da análise de conteúdo. Moraes (1999) argumenta que este tipo de análise permite a interpretação de documentos e relatórios, proporcionando questionamentos sobre o estado do fenômeno, sua finalidade, consequência, dentre outros. Desta forma, a partir de documentos que compunham um processo de importação, elaborou-se uma análise comparativa de importação sem e com a utilização do TTD 410.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para a realização da pesquisa e a formulação do comparativo tributário foi levado em consideração um processo de importação ocorrido no primeiro semestre de 2019, utilizando o Tratamento Tributário Diferenciado 410, em que o objeto de estudo é a NCM 8302.41.00 – para construções. Para tanto, é visto que este mercado tem imensa representatividade no comércio internacional e na economia local do estado, em 84,72% do setor compreende micro e pequenas empresas (NOVAECONOMIA@SC, 2019).

No quesito tributário, é válido ressaltar que a alíquota de Imposto de Importação deste produto de acordo com a TEC é de 16% e 5% de IPI. Na Declaração de Importação (DI) o volume corresponde a 1.000 pares de maçanetas de aço para uso em portas utilizadas na construção civil.

De acordo com a Constituição Federal, art. 155, §2º, XI o IPI não irá para a base de cálculo do produto por ser destinado a comercialização, na DI é identificado que o país de origem é a República Popular da China e a taxa fiscal do dólar na importação é de 3,9436 reais. Para encontrar a base de cálculo é necessário converter os valores e adicionar outras despesas aduaneiras conforme o demonstrativo.



Quadro 7 – Importação sem o benefício fiscal (saídas estaduais)

IMPORTAÇÃO DIRETA SEM BENEFÍCIO FISCAL			
INFORMAÇÕES			
Valor aduaneiro		\$	585,07
Taxa de câmbio – DI		\$	3,9436
Frete internacional		\$	20,00
Seguro internacional		\$	29,00
Despesas aduaneiras		R\$	3.117,35
CÁLCULO DO VALOR ADUANEIRO			
Valor do Fob mercadoria		R\$	2.307,28
Frete internacional		R\$	78,87
Seguro internacional		R\$	114,36
Valor aduaneiro		R\$	2.500,52
CÁLCULO ICMS			
	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	VALOR
II	R\$ 2.500,52	16,00%	R\$ 400,08
IPI	R\$ 2.900,60	5,00%	R\$ 145,03
PIS	R\$ 2.500,52	2,10%	R\$ 52,51
COFINS	R\$ 2.500,52	9,65%	R\$ 241,30
Despesas aduaneiras			R\$ 3.117,35
Sub Total			R\$ 6.456,79
Base de cálculo		0,83%	R\$ 7.779,27
ICMS	R\$ 7.779,27	17,00%	R\$ 1.322,48
Valor dos produtos			R\$ 7.779,27
COMPOSIÇÃO DA NF DE ENTRADA			
	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	VALOR
Valor dos produtos			R\$ 2.900,60
Despesas acessórias			R\$ 3.411,16
IPI	R\$ 2.900,60	5%	R\$ 145,03
ICMS	R\$ 7.779,27	17%	R\$ 1.322,48
VALOR TOTAL			R\$ 7.779,27
COMPOSIÇÃO DA NF DE SAÍDA			
	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	VALOR
Valor dos produtos			R\$ 7.604,53
ICMS	R\$ 7.779,27	4,00%	R\$ 311,17
IPI	R\$ 7.604,53	5%	R\$ 380,23
NF SAÍDA			R\$ 8.295,93

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa (2019)

Dentro do valor de despesas aduaneiras, está incluso, taxa Siscomex, despachante aduaneiro, courier, desconsolidação, liberação de BL, carregamento, armazenagem, correio, seguro de armazenagem entre outras despesas. Na composição das despesas acessórias, estão inclusos o valor das despesas aduaneiras, acrescidos das contribuições PIS e COFINS.



O valor dos produtos na composição da nota de saída corresponde ao total da nota fiscal de entrada R\$ 7.779,27 deduzindo o valor do IPI de R\$ 174,74 que é o resultado do valor da nota de entrada, R\$ 145,03, dividido por 0,83% (metodologia de cálculo do ICMS, para alíquota de 17%), irá resultar em R\$7.604,53, que será o efetivo valor dos produtos na nota de saída e o total da nota fiscal de saída será de R\$ 8.295,93.

Com saídas de mercadorias na operação seguinte ao desembaraço aduaneiro e com destinação dentro do estado, a alíquota de ICMS será de 4% (art. 27, IV, RICMS), o valor apurado de ICMS no desembaraço o adquirente poderá recuperar completamente os créditos por ser do lucro presumido, o valor de desembolso de ICMS corresponde à R\$ 1.322,48, o que equivale ao maior gasto com este tributo. Então, buscou-se identificar e calcular a saídas para fora do estado, selecionando como parâmetros os estados do Sul e Sudeste, que são: MG, PR, RS, RJ, SP (Quadro 8).

Quadro 8 – Importação sem o benefício fiscal (saídas interestaduais) (Continua)

IMPORTAÇÃO DIRETA SEM BENEFÍCIO FISCAL			
INFORMAÇÕES			
Valor aduaneiro			\$ 585,07
Taxa de câmbio – DI			\$ 3,9436
Frete internacional			\$ 20,00
Seguro internacional			\$ 29,00
Despesas aduaneiras			R\$ 3.117,35
CÁLCULO DO VALOR ADUANEIRO			
Valor do Fob mercadoria			R\$ 2.307,28
Frete internacional			R\$ 78,87
Seguro internacional			R\$ 114,36
Valor aduaneiro			R\$ 2.500,52
CÁLCULO ICMS			
	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	VALOR
II	R\$ 2.500,52	16,00%	R\$ 400,08
IPI	R\$ 2.900,60	5,00%	R\$ 145,03
PIS	R\$ 2.500,52	2,10%	R\$ 52,51
COFINS	R\$ 2.500,52	9,65%	R\$ 241,30
Despesas aduaneiras			R\$ 3.117,35
Sub Total			R\$ 6.456,79
Base de cálculo		0,88%	R\$ 7.337,26
ICMS	R\$ 7.337,26	12,00%	R\$ 880,47
Valor dos produtos			R\$ 7.337,26
COMPOSIÇÃO DA NF DE ENTRADA			
	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	VALOR
Valor dos produtos			R\$ 2.900,60
Despesas acessórias			R\$ 3.411,16
IPI	R\$ 2.900,60	5%	R\$ 145,03
ICMS	R\$ 7.337,26	12%	R\$ 880,47
VALOR TOTAL			R\$ 7.337,26



Quadro 8 – Importação sem o benefício fiscal (saídas interestaduais) (Conclusão)

COMPOSIÇÃO DA NF DE SAÍDA			
	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	VALOR
Valor dos produtos			R\$ 7.172,45
ICMS	R\$ 7.337,26	4%	R\$ 293,49
IPI	R\$ 7.172,45	5%	R\$ 358,62
NF SAÍDA			R\$ 7.824,56

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa (2019)

Na elaboração deste estudo foi utilizada a mesma metodologia que a anterior em que valor dos produtos na composição da nota de saída corresponde ao total da nota fiscal de entrada R\$ 7.337,26 deduzindo o valor do IPI de R\$ 164,81 que é o resultado do valor da nota de entrada, R\$ 145,03, dividido por 0,88% (metodologia de cálculo do ICMS, para alíquota de 12%), irá resultar em R\$ 7.172,45, que será o efetivo valor dos produtos na nota de saída, o valor total da nota fiscal de saída será de R\$ 7.824,56, correspondendo o valor dos produtos acrescido de ICMS (4% importação) e IPI. Nas saídas para os estados compreendidos, a adequação da alíquota de 12% como Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul ou São Paulo, como identificado no RICMS art. 26, o desembolso de imposto no desembaraço, será de R\$ 880,47 nesta ocasião, obtendo assim, um resultado melhor em comparação ao anterior com vendas no estado. Por fim, para última análise, buscou-se calcular com o TTD 410, realizado por meio de conta e ordem de terceiros por *trading company*.

Quadro 9 – Importação com benefício (Continua)

IMPORTAÇÃO CONTA E ORDEM COM BENEFÍCIO FISCAL			
INFORMAÇÕES			
Valor aduaneiro			\$ 585,07
Taxa de câmbio – DI			\$ 3,9436
Frete internacional			\$ 20,00
Seguro internacional			\$ 29,00
Despesas aduaneiras			R\$ 3.117,35
CÁLCULO DO VALOR ADUANEIRO			
Valor do Fob mercadoria			R\$ 2.307,28
Frete internacional			R\$ 78,87
Seguro internacional			R\$ 114,36
Valor aduaneiro			R\$ 2.500,52
CÁLCULO TRIBUTOS			
	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	VALOR
II	R\$ 2.500,52	16%	R\$ 400,08
IPI	R\$ 2.900,60	5%	R\$ 145,03
PIS	R\$ 2.500,52	2,10%	R\$ 52,51
COFINS	R\$ 2.500,52	9,65%	R\$ 241,30
Despesas aduaneiras			R\$ 3.117,35
Sub Total			R\$ 6.311,76
Base de cálculo		0,96%	R\$ 6.574,75



Quadro 9 – Importação com benefício

(Conclusão)

ICMS destacado	R\$	6.574,75	4,00%	R\$ 262,99
ICMS efetivo	R\$	6.574,75	1,40%	R\$ 92,05
TOTAL				R\$ 6.574,75
COMPOSIÇÃO DA NF DE ENTRADA				
	BASE DE CÁLCULO		ALÍQUOTA	VALOR
Valor dos produtos				R\$ 2.500,52
II	R\$	2.500,52	16%	R\$ 400,08
Despesas acessórias				R\$ 3.411,16
IPI	R\$	2.900,60	5%	R\$ 145,03
VALOR TOTAL				R\$ 6.456,79
COMPOSIÇÃO DA NF DE SAÍDA PARA O CLIENTE				
	BASE DE CÁLCULO		ALÍQUOTA	VALOR
Valor produto + tributos				R\$ 6.574,75
ICMS	R\$	6.574,75	4%	R\$ 262,99
IPI	R\$	6.574,75	5%	R\$ 328,74
VALOR TOTAL				R\$ 6.903,49

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa (2019)

É verificado que na importação por conta e ordem de terceiros o adquirente do produto tem o destaque de 4% de ICMS na nota fiscal, porém é recolhido apenas 1,4% assim, realiza um ganho de 2,6%, o que corresponde a R\$ 170,94 de ganho. Nesta modalidade de benefício fiscal, TTD 410, o IPI recebe diferimento, por este motivo não foi incluído no subtotal do quadro, a base de cálculo do ICMS foi encontrada com o valor do subtotal dividido por 0,96% e após aplicada a alíquota de 4%, conforme determina o RICMS para mercadorias destinadas a comercialização.

Analisando os valores relativos e as duas metodologias de importação, é verificado que na primeira etapa, o método por conta e ordem de terceiros com benefício fiscal, é mais vantajoso por trazer uma economia tributária de ICMS, porém, analisando que a empresa importadora, que receberá os produtos, detém do regime tributário do lucro presumido e faz vendas interestaduais, a mesma pode se apropriar de crédito do imposto integralmente.

É preciso levar em consideração o valor negociado entre a empresa importadora e a *trading company*, que irá cobrar o valor de contratação, que pode ser um percentual (%) ao valor da nota de saída ou um valor fixo para a importação de determinados produtos, por fim, pela possibilidade de apropriação de crédito a importação direta é mais vantajosa.

Quadro 10 – Análises dos custos com as vendas

(Continua)

VALOR DE IMPORTAÇÃO SEM BENEFÍCIO - SAÍDAS ESTADUAIS				
	BASE DE CÁLCULO		ALÍQUOTA	VALOR
Valor dos produtos				R\$ 7.604,53
ICMS	R\$	7.779,27	17%	R\$ 1.322,48
IPI	R\$	7.604,53	5%	R\$ 380,23
Custo total				R\$ 9.307,24



Quadro 10 – Análises dos custos com as vendas

(Conclusão)

VALOR DE IMPORTAÇÃO SEM BENEFÍCIO - SAÍDAS INTERESTADUAL			
	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	VALOR
Valor dos produtos			R\$ 7.172,45
ICMS	R\$ 7.337,26	12%	R\$ 880,47
IPI	R\$ 7.172,45	5%	R\$ 358,62
Custo total			R\$ 8.411,54
VALOR DE IMPORTAÇÃO COM BENEFÍCIO FISCAL			
	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	VALOR
Valor dos produtos			R\$ 6.903,49
ICMS	R\$ 6.574,75	4,00%	R\$ 262,99
IPI	R\$ 6.903,49	5%	R\$ 345,17
Custo total			R\$ 7.511,65

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa (2019)

Considerando a operação seguinte à importação, mesmo que a empresa realize vendas interestaduais ou estaduais, é verificado que a importação direta é mais vantajosa, porém é identificado que, caso fosse uma empresa tributada pelo Simples Nacional, ficará melhor a contratação da *trading*, visto que não será possível a apropriação dos créditos tributários do ICMS e por conta e ordem terá menor desembolso.

Foi verificado no estudo que o valor desta mercadoria no comércio nacional varia entre R\$ 21,90 – R\$ 49,00 o par, considerando o valor mínimo, multiplicado a quantidade utilizada na importação, que corresponde a 1000 pares o valor total de custo seria aproximadamente R\$ 21.900,00, assim é visto a importância da importação e a relevância do estudo, visto que os custos apurados nas três modalidades foram menores que no mercado local, obtendo o valor total de R\$ 7.511,65 com utilização do benefício fiscal.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

É notável que o mundo empresarial está cada vez mais complexo e as operações que inicialmente eram relativamente simples, como a compra e venda de mercadorias, tornaram-se um grande campo de estudo, graças a globalização.

Visualizando essas modificações nas empresas, o governo busca implementar parcerias empresariais, apresentando novas alternativas e desenvolvendo as regiões por meio dos benefícios fiscais. A partir de então, a busca por melhores alternativas de negociações, tornou-se o carro chefe das organizações, onde nenhum passo é dado sem o respectivo planejamento.

Dentre os diversos benefícios fiscais concedidos pelo governo do estado de Santa Catarina, o Tratamento Tributário Diferenciado – TTD 410 representa um papel importante por possibilitar a auxílio às empresas de diversos setores e desenvolver *trading companies* que são referências no cenário nacional.

A partir deste contexto, o estudo objetivou identificar comparativamente a incidência tributária no processo de importação direta e por conta e ordem de terceiros com a implementação do Tratamento Tributário Diferenciado - TTD 410.

Inicialmente buscou-se demonstrar o cenário de importações no Brasil e no estado de Santa Catarina, explicitando os processos de importação, o sistema



tributário nacional, com as espécies tributárias, competência e princípios constitucionais tributários, a tributação no processo de importação e incentivos fiscais.

Para realização do estudo, foi investigado um processo de importação de mercadoria com NCM 8302.41.00 para construções destinadas à comercializações oriundas da China, que é um grande parceiro comercial brasileiro, verificou-se que para médias e pequenas empresas, normalmente tributadas pelo simples nacional, o benefício fiscal é melhor que a importação direta, porém no estudo, a empresa é do lucro presumido, então para esta, a importação direta tem maior valor.

No âmbito quantitativo, verificou-se que o valor total da nota de saída, na importação direta com saídas estaduais equivale a R\$ 8.411,54, com saídas interestaduais para a região Sul e Sudeste R\$ 7.824,56 e nas saídas por conta e ordem de terceiros será R\$ 6.903,49. Portanto, neste momento, é mais vantajoso a importação por conta e ordem de terceiros.

Esta análise é importante para compor os estudos de caso sobre tributação na importação, visto que é uma área da contabilidade pouco explorada em publicações e com poucos estudos empíricos, ficando como sugestão para próximos trabalhos a abordagem aprofundada de outros incentivos fiscais, especialmente o TTD 409 e o 411.

Como delimitação da pesquisa tem-se o fato de ter sido abordado apenas um produto, uma NCM e a limitação da quantidade, quanto mais expressiva a quantidade, mais expressivos os valores de comparação, porém, o objetivo deste estudo foi a consideração das micro e pequenas empresas que correspondem atualmente a 84,72% do setor da construção civil. Portanto, utilizar de valores menos expressivos estará mais condizente com a realidade dessas empresas, que são muito expressivas em Santa Catarina e no Brasil.

Finaliza-se que o entendimento dessa área da contabilidade é essencial para as empresas e instituições, o mundo não é mais o mesmo, as relações comerciais não se limitam mais a apenas um município ou estado, as barreiras comerciais estão cada vez menores e falar em negócios é falar também em outros idiomas, é de extrema importância para profissionais buscar especializações e qualificações.



REFERÊNCIAS

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da tributação**: na importação e na exportação. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2005. 252 p.

BEHRENDTS, Frederico L. **Comércio Exterior**. 7. ed. Porto Alegre: Síntese Ltda, 2002. 336 p.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em:
<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso em: 14 de outubro de 2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>
Acesso em 14 de outubro de 2018.

BRASIL. **Decreto nº 7.249, de 2 de Agosto de 2010**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7249.htm>
Acesso em 15 de outubro de 2018.

BRASIL. **Decreto nº 7.212 de 15 de Junho de 2010**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>
Acesso em: 16 de outubro de 2018

BRASIL. **Decreto-lei nº 37 de 18 de Novembro de 1966**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037compilado.htm> Acesso em:
15 de outubro de 2018.

BRASIL. **Lei nº 10.865 de 30 de abril de 2004**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865compilado.htm> Acesso em:

BRASIL. **Lei nº 13.992 de 15 de fevereiro de 2007**. Disponível em:
<http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2007/lei_07_13992.htm> Acesso em 17 de novembro de 2018.

BRASIL. **Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços**. Disponível em:
<<http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior/comex-vis/frame-municipio?municipio=4204608>> Acesso em: 14 de outubro de 2018.

BRASIL. **Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços**. Disponível em:
<<http://comexstat.mdic.gov.br/pt/municipio>> Acesso em: 14 de outubro de 2018.

BRASIL. **Secretaria da Receita Federal do Brasil**. Disponível em:
<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15217>> Acesso em 11 de junho de 2019.

BORGHEZAN, Miriana Gonçalves. **Os procedimentos administrativos utilizados na transferência de crédito do ICMS de Santa Catarina: Estudo de caso na**



exportação de arroz. 2013. 81 p. Orientador: Tiago Stock. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma-SC.

CAVUSGIL et al. **International business: |strategy, management, and the new realities**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010. 522 p. Tradução: Sonia Midori Yamamoto e Leonardo Piamonte.

CARDOSO, Ana Paula Arceno. **Política brasileira de importação: um estudo dos incentivos fiscais, financeiros e aduaneiros**. 2014. 55p. Monografia do Curso de Administração com linha específica em Comércio Exterior, da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, Criciúma.

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

CIGNACCO, Bruno Roque. **Fundamentos do comércio internacional: para pequenas e médias empresas**. Buenos Aires: Grupo Editor Sa, 2009. 306 p. Tradução: Bianca Justiniano e Flor Maria Vidaurre da Silva.

DIAS, Reinaldo; RODRIGUES, Waldemar. **Comércio Exterior: teoria e gestão**. São Paulo: Atlas, 2007. 404 p.

DMITRUK, Hilda Beatriz. **Cadernos Metodológicos: Diretrizes do trabalho científico**. 6. ed. Chapecó: Argos, 2004. 214 p.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2015. 382 p.

FAZOLI, Julio Cesar. **A "guerra fiscal" e o setor têxtil catarinense: uma análise empírica dos efeitos do credito presumido de ICMS sobre as vendas, a geração de empregos e a arrecadação de ICMS das empresas beneficiadas**. 2017. 113 f. Tese (Doutorado) - Curso de Ciências Contábeis, Centro Sócio-econômico, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2017. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/186180/PPGC0153-D.pdf?sequence=-1&isAllowed=y>>. Acesso em: 06 novembro 2018.

GADELHA, G. P. (2010). **Isenção Tributária: crise de paradigma do federalismo fiscal cooperativo**. Curitiba: Juruá.

GUIA de Comércio Exterior e Investimento. **Simplex Exportação**. Disponível em : <http://www.aprendendoaexportar.gov.br/index.php/simplex-exportacao> Acesso em: 14 de outubro de 2018

KEEDI, Samir. **ABC do Comércio Exterior**. 2. ed. São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2004.

KEEDI, Samir. **ABC do comércio exterior**. 4. ed. São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2011.



LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos metodologia científica**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

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

MICHEL, M. H. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais**: um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos. 3. ed. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2015.

MORAES, Roque. **Análise de conteúdo**. Revista Educação, Porto Alegre, v. 22, n. 37, p. 7-32. 1999.

MOTTA, Alexandre de Medeiros. **O TCC e o fazer científico**: da elaboração à defesa pública. 2. ed. Tubarão: Copiart, 2015.

NOVAECONOMIA@SC. **Estudo Setorial da Indústria Catarinense**. Florianópolis: Sebrae, 2011. Disponível em:
<[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/4eff6b558ed301d674d84ee2debc1ebc/\\$File/5742.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/4eff6b558ed301d674d84ee2debc1ebc/$File/5742.pdf)>. Acesso em: 27 maio 2019.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

RAUEN, Fábio. **Roteiros de iniciação científica**: Os primeiros passos da pesquisa científica desde a concepção até a produção e a apresentação. Tubarão: Unisul, 2015. 669 p.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. São Paulo: Ed. Atlas, 1985.

ROESCH, S. M. A.; BECKER, G. V.; MELLO, M. I. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração**: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudo de caso. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SANTA CATARINA, **Central de Atendimento Fazendário**. Florianópolis: Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina, 2011. Disponível em:
<<http://caf.sef.sc.gov.br/Views/Publico/BaseConhecimento/BuscarBaseConhecimento.aspx?assunto=12>>. Acesso em: 24 maio 2019.

SANTA CATARINA, **Central de Atendimento Fazendário**. Florianópolis: Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina, 2019. Disponível em:
<<http://www.sef.sc.gov.br/midia/noticia/2235>> Acesso em: 11 julho 2019.

SANTA CATARINA, **Decreto nº 2.870 de 27 de Agosto de 2001**. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/200_1/dec_01_2870.htm> Acesso em: 27 maio 2019.



SANTA CATARINA, **Decreto nº 2.128 de 20 de Fevereiro de 2009**. Disponível em:
< http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2009/dec_09_2128.htm> Acesso em:
27 maio 2019

SEBRAE, **Sistema de Inteligência. Potencial de mercado da construção civil**. Florianópolis: Sebrae, 2019. Disponível em: <<https://atendimento.sebrae-sc.com.br/inteligencia/infografico/potencial-de-mercado-de-construcao-civil>>. Acesso em: 27 maio 2019.

SOMAVILLA, Jaqueline Lara; LOBATO, Paulo Henrique Bese. **A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia da receita pelos tribunais de contas**. Revista do tribunal de contas do estado de Minas Gerais. v.70, 2009.

STWART, J. **Comércio internacional e desenvolvimento econômico na obra de Prebisch**. 2006. 129 f. Dissertação (Mestrado em Economia). Área de concentração: Administração e contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo.

VAZQUEZ, José Lopes. **Comércio Exterior Brasileiro**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

VERGARA, Sylvia C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3.ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2000.

YIN, Robert K.. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005. 212 p.