

Carlos Eduardo Garcia Ashikaga

Advogado e Consultor Tributário

Especialista em Comércio Exterior

ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO na Importação e na Exportação

6ª Edição

São Paulo


ADUANEIRAS
INFORMAÇÃO SEM FRONTEIRAS

2011

Copyright © 2011

Editora: Yone Silva Pontes

Assistente editorial: Ana Lúcia Grillo

Diagramação: Flavia A. Vanderlei, Nilza Ohe

e Paulino dos Santos

Ilustração de capa: Fernanda Napolitano

Revisão: Alessandra Alves Denani

Impressão e acabamento: Graphic Express



Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Ashikaga, Carlos Eduardo Garcia
Análise da tributação na importação e na
exportação / Carlos Eduardo Garcia Ashikaga. --
6. ed. -- São Paulo : Aduaneiras, 2011.

Bibliografia.
ISBN 978-85-7129-589-6

1. Comércio internacional - Tributação
2. Exportação - Tributação 3. Importação - Tributação
I. Título.

11-05142

CDD-382.7

Índices para catálogo sistemático:

1. Exportação : Tributação : Comércio internacional
382.7
2. Importação : Tributação : Comércio internacional
382.7

A ortografia desta obra está atualizada conforme o Acordo Ortográfico
aprovado em 1990, promulgado pelo
Decreto nº 6.583, de 30/09/2008, vigente a partir de 01/01/2009.

2011

Proibida a reprodução total ou parcial.
Os infratores serão processados na forma da lei.

EDIÇÕES ADUANEIRAS LTDA.

SÃO PAULO-SP – 01301-000 – Rua da Consolação, 77

Tel.: 11 3545 2500 – Fax: 11 3545 2501

<http://www.aduaneiras.com.br> – e-mail: livraria@aduaneiras.com.br

Sumário

Prefácio – 6ª Edição	11
-----------------------------------	-----------

I – Apontamentos Preliminares

1. Diferenciação entre os Principais Tributos Incidentes em Operações de Comércio Exterior	13
1.1. Imposto de Importação (I.I.)	13
1.2. Imposto de Exportação (IE)	14
1.3. IPI	14
1.4. PIS/Pasep	14
1.5. Cofins	14
1.6. ICMS	14
1.7. ISS	15
2. Legislação Aplicável	15
2.1. Constituição Federal	16
2.2. Leis Complementares	17
2.3. Leis Ordinárias	17
2.4. Decretos Regulamentares	18
2.5. Normas Complementares	19

II – Importação

1. Fato Gerador	21
1.1. Explicações Preliminares	21
1.1.1. Imposto de Importação	22
1.1.2. IPI	23
1.1.3. PIS/Pasep	24
1.1.4. Cofins	25
1.1.5. ICMS	26

1.2.	A Operação de Importação de Mercadorias e os Fatos Geradores do I.I., IPI, PIS/Pasep, Cofins e ICMS	27
2.	Base de Cálculo	33
2.1.	Valores Previstos no RA para o Imposto de Importação	33
2.1.1.	Valoração Aduaneira	35
2.1.2.	Valor do I.I.	36
2.2.	Valores Previstos no RIPI para a Importação.....	36
2.2.1.	Base de Cálculo do I.I., Acrescido do Próprio I.I.	36
2.2.2.	Encargos Cambiais.....	36
2.2.3.	Tributação sobre Valores Fixos em Reais	37
2.2.4.	Valor do IPI	41
2.3.	Valores Previstos na Lei nº 10.865/04 para PIS/Pasep e Cofins na Importação de Bens	41
2.3.1.	Situação Inicial	42
2.3.2.	Situação Atual	44
2.4.	Valores Previstos na LC nº 87/96 para o ICMS.....	46
2.4.1.	Taxa para Conversão de Moeda Estrangeira	47
2.4.2.	Análise dos Componentes da Base de Cálculo do ICMS	48
	A) Valor do Documento de Importação..	49
	B) Imposto de Importação.....	49
	C) IPI	49
	D) IOF	49
	E) Impostos	50
	F) Taxas.....	51
	G) Contribuições	52
	H) Despesas Aduaneiras	54
2.4.3.	Cálculo “por Dentro” do ICMS	55
2.4.4.	Pontos Polêmicos	58
	A) Taxa de Capatazia e Taxa de Armazenagem	59
	B) AFRMM	59

C) Encargos Relativos à Defesa Comercial	62
D) Valor Total da Nota Fiscal de Entrada	63
2.4.5. Redução de Base de Cálculo	64
2.4.6. Operações Gratuitas ou sem Valor Determinado	66
2.4.7. <i>Software</i>	67
2.4.8. Substituição Tributária do ICMS	71
2.4.9. Valor do ICMS	73
3. Alíquota	73
3.1. Princípios Tributários	73
3.2. Tratados Internacionais e I.I.	75
3.3. Análise da TIPI	77
3.4. Alíquotas de PIS/Pasep e Cofins na Importação	78
3.5. Alíquotas Internas e Interestaduais Aplicáveis ao ICMS	80
3.5.1. Operações Internas e Importação	81
3.5.2. Operações Interestaduais	82
4. Sujeito Passivo	83
4.1. Contribuinte	83
4.1.1. Contribuinte do I.I.	84
4.1.2. Contribuinte do IPI	84
4.1.3. Contribuinte de PIS/Pasep e Cofins na Importação	85
4.1.4. Contribuinte do ICMS	85
4.1.5. Definição do Estabelecimento Importador (Sujeito Passivo da Obrigação Tributária) para fins de Incidência de ICMS	86
4.2. Responsável	91
4.2.1. Responsável no RA	91
4.2.2. Responsável no RIPI	92
4.2.3. Responsável na Lei nº 10.865/04	93
4.2.4. Responsável no RICMS/SP	94
5. Local de Pagamento	94
6. Forma e Prazo de Recolhimento dos Tributos	103

6.1.	Pagamento do I.I.	103
6.2.	Pagamento do IPI	104
6.2.1.	Crédito do IPI Pago na Importação.....	106
6.2.2.	Darf	107
6.3.	Pagamento de PIS/Pasep e Cofins.....	108
6.3.1.	Cumulatividade e não Cumulatividade	109
6.3.2.	Créditos de PIS/Pasep e Cofins na Importação	111
6.4.	Pagamento do ICMS	112
6.4.1.	Desembaraço Aduaneiro	115
6.4.2.	Desembaraço Fora de Expediente Bancário ou em Feriados.....	115
6.4.3.	Pagamento com Crédito Acumulado	116
6.4.4.	Crédito do ICMS Pago na Importação.....	117
6.4.5.	Guias de Recolhimento de ICMS	118
	A) Gare	120
	B) GNRE	121
6.4.6.	Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS (Guia de Exoneração de ICMS)	124
7.	Emissão da Nota Fiscal de Entrada	126
7.1.	Obrigatoriedade de Emissão	126
7.2.	CFOP.....	127
7.3.	CST	128
7.4.	Remessa Única dos Bens Importados	129
7.5.	Remessa Parcelada.....	130
7.6.	Documentos para Trânsito até o Estabelecimento .	131
7.7.	Notas Fiscais em Poder de Terceiros	132
7.8.	Taxa Cambial Aplicável na Nota Fiscal de Entrada	132
7.9.	Nota Fiscal de Entrada Complementar	133
7.10.	Valor Total dos Produtos e Valor Total da Nota Fiscal	134
7.11.	Legislação Federal	135
8.	Declaração de Pagamento ou Exoneração de ICMS no Siscomex	136

9.	Acréscimos Legais no Recolhimento em Atraso	139
9.1.	Imposto de Importação.....	139
9.1.1.	Atualização Monetária	139
9.1.2.	Juros	139
9.1.3.	Multa Moratória	139
9.1.4.	Multa Punitiva.....	140
9.2.	IPI.....	140
9.2.1.	Atualização Monetária	140
9.2.2.	Juros	140
9.2.3.	Multa Moratória	140
9.2.4.	Multa Punitiva.....	140
9.3.	PIS/Pasep e Cofins	141
9.3.1.	Atualização Monetária	141
9.3.2.	Juros	141
9.3.3.	Multa Moratória	141
9.3.4.	Multa Punitiva.....	141
9.4.	ICMS.....	141
9.4.1.	Atualização Monetária	141
9.4.2.	Juros	142
9.4.3.	Multa Moratória	142
9.4.4.	Multa Punitiva.....	142
10.	Benefícios Fiscais e Outros Conceitos Essenciais	143
10.1.	Não Incidência ou Bens não Tributados	143
10.1.1.	Imposto de Importação	143
10.1.2.	IPI.....	144
10.1.3.	PIS/Pasep e Cofins-Importação	144
10.1.4.	ICMS.....	146
10.2.	Imunidade.....	146
10.2.1.	Imposto de Importação	146
10.2.2.	IPI.....	146
10.2.3.	PIS/Pasep e Cofins	147
10.2.4.	ICMS.....	147
10.3.	Isenção	147
10.3.1.	Imposto de Importação	147
10.3.2.	IPI.....	149
10.3.3.	PIS/Pasep e Cofins	150
10.3.4.	ICMS.....	151

10.4. Redução de Base de Cálculo	153
10.4.1. Imposto de Importação	153
10.4.2. IPI.....	153
10.4.3. PIS/Pasep e Cofins	154
10.4.4. ICMS.....	154
10.5. Suspensão.....	155
10.5.1. Imposto de Importação	155
10.5.2. IPI.....	155
10.5.3. PIS/Pasep e Cofins	156
10.5.4. ICMS.....	157
10.6. Diferimento	157
10.7. Substituição Tributária	158
11. Breves Considerações sobre IRPJ, CSLL, Cide, ISS, PIS/Pasep e Cofins Incidentes sobre Importação de Serviços	159
11.1. IRPJ e CSLL	159
11.2. Cide	163
11.3. ISS	164
11.4. PIS/Pasep e Cofins na Importação de Serviços.....	165
11.5. IOF	167
12. Prestação de Serviço de Transporte Iniciado no Exterior	168
III – Exportação	
1. Exportação Direta e Indireta	171
2. Observações sobre a Exportação Indireta.....	176
3. Exposição dos Benefícios Fiscais	178
3.1. Exportação Direta	179
3.2. Exportação Indireta	181
4. Não Efetivação da Exportação	186
4.1. ICMS	187
4.2. IPI.....	189
4.3. PIS/Pasep e Cofins	191
4.4. Crédito Presumido de IPI para Ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins	192

5.	Crédito Presumido do IPI como Ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins	193
6.	Crédito Acumulado de ICMS	196
7.	Empresa Preponderantemente Exportadora	199
8.	<i>Drawback</i> Interno (Verde-Amarelo)	201
9.	Emissão da Nota Fiscal de Exportação e de Exportação Indireta	202
	9.1. Nota Fiscal Complementar de Exportação.....	206
	9.2. Visto Eletrônico (Riex)	207
10.	Memorando-Exportação	207
11.	Considerações sobre o Imposto de Exportação	211
12.	Breves Considerações sobre a Tributação de IRPJ, CSLL, Cide, ISS, PIS/Pasep e Cofins Incidentes sobre Exportação de Serviços	212
	12.1. IRPJ e CSLL	212
	12.2. Cide	215
	12.3. ISS	216
	12.4. PIS/Pasep e Cofins na Exportação de Serviços.....	217
13.	Prestação de Serviço de Transporte na Exportação ...	218
	IV – Análise do Tratamento Tributário de Algumas Operações de Comércio Exterior	
1.	Modalidades de Importação	221
	1.1. Importação por Conta e Ordem de Terceiros	223
	1.2. Importação para Revenda a Encomendante Predefinido	234
2.	<i>Drawback</i>	236
3.	Admissão Temporária	240
4.	Retorno de Exportação Temporária	247
5.	Retorno de Mercadoria Exportada (Devolução do Exterior)	250

6. Troca de Mercadoria Importada (Devolução ao Exterior)	254
7. Regime Tributário Simplificado (RTS).....	256
8. Trânsito Aduaneiro	259
9. Entrepósito Aduaneiro	261
10. Entrepósito Industrial (Recof).....	264
11. Depósito Alfandegado Certificado (DAC)	269
12. Operação de Compra e Venda de Mercadorias no Exterior (<i>Back to Back Credits</i>)	275

V – Anexos

1. Operação de Importação	279
1.1. Nota Fiscal de Entrada (Importação para Revenda).	279
1.2. Nota Fiscal de Entrada Complementar (Demais Elementos Componentes do Custo)	280
2. Nota Fiscal de Revenda do Bem Importado (Formação do Preço de Venda)	281
3. Operação de Exportação	282
3.1. Nota Fiscal de Exportação Direta	282
3.2. Notas Fiscais de Exportação Indireta.....	283
4. Contabilização da Importação (Regime não Cumulativo)	285
5. Contabilização da Importação (Regime Cumulativo)	286
6. Respostas de Consultas Tributárias sobre Importação	287
7. Respostas de Consultas Tributárias sobre Exportação	293
Bibliografia	299

Prefácio – 6ª Edição

Se recebermos um convite para prefaciarmos uma obra é meritório, o que podemos dizer ao recebermos esta especial deferência, pela segunda vez, do mesmo autor, Carlos Eduardo Garcia Ashikaga?

Esta 6ª edição da *Análise da Tributação na Importação e na Exportação*, é um exemplo vivo da perseverança e dedicação deste autor, que tem na transmissão de seus conhecimentos adquiridos ao longo de sua vida acadêmica e profissional, um de seus principais propósitos.

Trata-se, indubitavelmente, de um manual prático, que o profissional do comércio exterior precisa ter ao seu alcance no seu dia a dia, como instrumento dinâmico de consulta, para poder exercer, com segurança e maior facilidade, sua atividade profissional.

A obra, além de incluir as operações de importação por conta e ordem e por encomenda, que são um tanto complexas na atividade do profissional do comércio exterior, explora detalhadamente as obrigações acessórias dos seguintes tributos:

- Imposto de Importação;
- Imposto sobre Produtos Industrializados;
- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços;
- Programa de Integração Social;
- Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica;
- Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico;

- Imposto sobre Serviços;
- Imposto de Exportação;
- Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante; etc.

Escrever sobre matéria tão árdua, como é o tratamento tributário das operações de importação e exportação é, na realidade, tarefa que só poderia ser desempenhada por alguém que reunisse não apenas o conhecimento de tão intrincado assunto, mas também encontrasse disposição para transmiti-lo, de modo a fazer com que seus leitores pudessem captar as particularidades deste tema complexo.

Devido a essas particularidades, dada a facilidade com que o autor transmitiu o assunto, vemos nesta obra aquele compêndio que permite ao leitor a compreensão de tão árida matéria.

Ao Carlos Eduardo, parabéns! Não somente pela forma como apresenta a matéria aos seus leitores, como pela abordagem esclarecedora do tema, que contribuirá, tanto para pesquisa e orientação quanto para a tomada de decisões profissionais mais acertadas.

Luiz Martins Garcia
Economista e Professor

I – Apontamentos Preliminares

Antes de analisar os tributos incidentes nas operações de Comércio Exterior, é necessário fazer algumas considerações sobre suas espécies e suas diferenças fundamentais, além de indicar a legislação aplicável, de maneira a tornar compreensível os Capítulos posteriores.

1. **Diferenciação entre os Principais Tributos Incidentes em Operações de Comércio Exterior**

De acordo com a classificação prevista no artigo 5º do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), os tributos são divididos em três espécies: impostos; taxas; e contribuições de melhoria.

Entretanto, a atual Constituição Federal confirmou (artigo 145) e ampliou o rol de espécies tributárias, prevendo o empréstimo compulsório (artigo 148), as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (artigo 149), além dos impostos extraordinários e da competência residual da União para criar novos impostos não cumulativos por meio de lei complementar (artigo 154).

Desse modo, considerando as operações de Comércio Exterior, elencamos como principais tributos incidentes nas importações e exportações:

1.1. **Imposto de Importação (I.I.)**

Imposto federal, incidente sobre a entrada de produtos estrangeiros em território aduaneiro, ou seja, em território nacional.

1.2. Imposto de Exportação (IE)

Imposto federal, incidente sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados.

1.3. IPI

Imposto federal, incidente sobre operações com produtos industrializados, nacionais ou estrangeiros, efetuadas por industrial ou equiparado a industrial.

1.4. PIS/Pasep

Contribuição Social federal incidente sobre o faturamento ou receita de pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social, especificamente o Programa de Integração Social (PIS), e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep). A EC nº 42/03 criou o fato gerador na importação de bens e serviços.

1.5. Cofins

Contribuição Social federal incidente sobre o faturamento ou receita de pessoas jurídicas e destinada exclusivamente às despesas relacionadas com saúde, previdência e assistência social (seguridade social). A EC nº 42/03 criou o fato gerador na importação de bens e serviços.

1.6. ICMS

Imposto estadual, incidente sobre operação de circulação de mercadorias e prestação de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal (ficando o transporte internacional sem um imposto específico, e, o transporte intramunicipal, a cargo dos municípios, gerando tributação de ISS).

Histórico:

Com o advento da Constituição Federal de 1988, surgiu o ICMS (Imposto sobre Operação de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), englobando vários outros impostos, anteriormente existentes.

Dessa maneira, o texto constitucional outorgou ao legislador estadual a criação desse imposto, através de lei ordinária, limitada pela Constituição Federal e pelas normas gerais expressas no Convênio ICMS nº 66/88, posteriormente substituído pela atual LC nº 87/96.

Portanto, o atual ICMS reúne os antigos ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias, que já havia substituído o IVC – Imposto sobre Vendas e Condições), ISTR (Imposto sobre Transporte de Cargas), IUM (Imposto Único sobre Minerais), Imposto sobre Combustíveis Líquidos e Gasosos e Lubrificantes, além do Imposto sobre Energia Elétrica.

1.7. ISS

Imposto municipal, incidente sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, especificados na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, excetuados os serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal, os quais são tributados pelo ICMS.

Importante:

Não confundir o ICMS, imposto estadual incidente sobre operação de circulação de mercadorias e prestação de serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal, com o ISS, imposto municipal incidente sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, especificados taxativamente na Lei Complementar nº 116/03.

Observar que apenas o serviço de comunicação e o serviço de transporte interestadual e intermunicipal estão sujeitos à tributação pelo ICMS, sendo que os demais, elencados na LC nº 116/03, sujeitam-se ao ISS.

Cabe acrescentar que o Distrito Federal, nos termos do artigo 32, § 1º, da Constituição Federal, possui a mesma competência legislativa reservada aos Estados e aos Municípios.

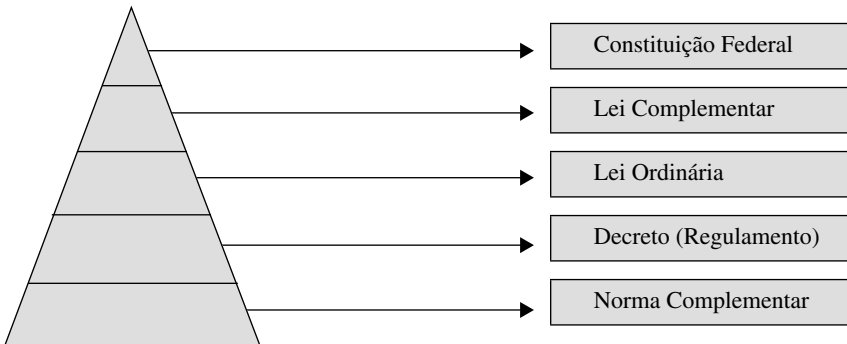
2. Legislação Aplicável

Observadas as competências constitucionais, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios criam seus tributos por meio de leis (ordinárias) federais, estaduais, distritais e municipais (autonomia dos entes federados), desde que dentro dos limites impostos pela Constituição Federal, especialmente os estabelecidos pelos artigos 150 a 152, e pela correspondente lei complementar que,

nos termos do artigo 146, III, da Constituição Federal, determina normas gerais de tributação.

Assim, os tributos previstos no Código Tributário Nacional não necessitam de lei complementar específica, pois a Lei nº 5.172/66 (CTN) foi recepcionada como lei complementar pelo atual texto constitucional. É por esse motivo que os tributos criados após o CTN, tais como o ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins, possuem lei complementar própria. Entretanto, como todos os tributos nacionais, devem obedecer às normas estabelecidas pela segunda parte do CTN (“*Livro Segundo*”), que versa sobre as “*Normas Gerais de Direito Tributário*”.

Para facilitar o entendimento, reproduzimos a pirâmide abaixo, ilustrando a hierarquia das normas, onde a Constituição Federal encontra-se no ápice (atribuindo competência tributária), sendo hierarquicamente superior, limitando a Lei Complementar (normas gerais), que delimita a criação do tributo por meio de Lei Ordinária do ente competente (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), observada a regulamentação pelo Poder Executivo através de Decreto Regulamentar, além das diversas normas complementares sobre cada tributo.



2.1. Constituição Federal

O texto constitucional determina a competência tributária dos entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Desse modo, podemos citar como fundamento constitucional:

- a) **II.:** artigo 153, I e § 1º, da Constituição Federal;