

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

JESSICA CAROLINE MELHORANÇA



**COMÉRCIO EXTERIOR: ABORDAGEM DE ASPECTOS CONTÁBEIS E
FISCAIS RELEVANTES RELACIONADOS AO TEMA**

CURITIBA

2018

JESSICA CAROLINE MELHORANÇA

**COMÉRCIO EXTERIOR: ABORDAGEM DE ASPECTOS CONTÁBEIS E
FISCAIS RELEVANTES RELACIONADOS AO TEMA**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Contabilidade e Finanças, Curso de Especialização em Contabilidade e Finanças, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Me. Luiz Carlos de Souza

CURITIBA

2018

TERMO DE APROVAÇÃO

JESSICA CAROLINE MELHORANÇA

COMÉRCIO EXTERIOR: ABORDAGEM DE ASPECTOS CONTÁBEIS E FISCAIS
RELEVANTES RELACIONADOS AO TEMA

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de Especialização em Contabilidade e Finanças, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Prof. Me. Luiz Carlos de Souza
Orientador - UFPR

Curitiba, 30 de junho de 2018.

RESUMO

Buscando o crescimento muitas organizações optam por estabelecer relações comerciais com outros países e, neste momento, deparam-se com uma ampla e complexa estrutura para o comércio exterior estabelecida pelo governo e por autoridades fiscalizadoras. Esta pesquisa tem como objetivo abordar aspectos contábeis e fiscais relevantes relacionados ao tema comércio exterior de acordo com normas e legislações vigentes no Brasil. Dessa forma, utilizando-se de pesquisa bibliográfica e apresentando simulações construídas através da elaboração de exemplos, a pesquisa evidencia como ocorre a operacionalização das operações de comércio exterior nas empresas, demonstrando como são realizados os cálculos e contabilizações das importações e exportações. Através da pesquisa observou-se que os tributos e a variação cambial decorrentes das operações de importação e exportação são fatores que podem impactar de forma relevante no resultado das organizações. Verificou-se que o valor final apurado e contabilizado como custo de aquisição de um produto inclusive varia de acordo com o regime tributário em que a empresa esteja enquadrada. Sendo assim é possível constatar a importância de um profissional da área contábil possuir conhecimentos mais específicos sobre comércio exterior e entender de que maneira as operações de importação e exportação ocorrem e interferem no resultado das organizações, a fim de oferecer aos usuários interessados orientação precisa e segura sobre o tema.

Palavras-chave: Comércio exterior. Importação. Exportação. Tributação. Variação cambial. Regime tributário.

ABSTRACT

Seeking growth, many organizations choose to establish trade relations with other countries and by doing so are faced with a wide and complex foreign trade structure set out by the Government and controlling authorities. This research aims to address relevant accounting and fiscal aspects about the foreign trade topic in accordance with current standards and legislations in force in Brazil. Thus, making use of bibliographic research and presenting simulations built through the preparation of samples, the research shows how the implementation of foreign trade operations take place in companies, demonstrating how calculations and accounting are carried out for imports and exports. Through the research, it has been ascertained that taxes and exchange variation incurred because of import-export operations are factors that may relevantly impact the results of organizations. It has been found that the computer and accounted for final value as an acquisition cost of a product varies according to the tax regime by which the company is regulated. Therefore, it is possible to determine the importance of a professional from the accounting field to hold more specific knowledge on foreign trade and to understand how import and export operations occur and interfere with the result of organizations to provide accurate and safe guidance to those interested users.

Key-words: Foreign trade. Import. Export. Taxation. Exchange variation. Tax regime.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – DADOS DA SIMULAÇÃO – IMPORTAÇÃO	43
QUADRO 2 – CONVERSÃO DOS VALORES EM DÓLAR PARA REAL.....	44
QUADRO 3 – CÁLCULO DOS TRIBUTOS – IMPORTAÇÃO	45
QUADRO 4 – CONTABILIZAÇÃO DE PAGAMENTOS NA DATA DE REGISTRO DA DI	46
QUADRO 5 – CONTABILIZAÇÃO DA NOTA FISCAL DE IMPORTAÇÃO	47
QUADRO 6 – CUSTO DE AQUISIÇÃO POR REGIME TRIBUTÁRIO	48
QUADRO 7 – CONTABILIZAÇÃO DE VARIAÇÃO CAMBIAL	49
QUADRO 8 – CONTABILIZAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DA FATURA COMERCIAL - IMPORTAÇÃO	50
QUADRO 9 – DADOS DA SIMULAÇÃO - EXPORTAÇÃO	51
QUADRO 10 – CÁLCULO DE TRIBUTOS PARA SIMPLES NACIONAL - EXPORTAÇÃO	52
QUADRO 11 – CÁLCULO DE TRIBUTOS PARA LUCRO PRESUMIDO - EXPORTAÇÃO	53
QUADRO 12 – TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE EXPORTAÇÃO POR REGIME TRIBUTÁRIO	54
QUADRO 13 – CONTABILIZAÇÃO DE VARIAÇÃO CAMBIAL - EXPORTAÇÃO	55
QUADRO 14 – CONTABILIZAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE FATURA COMERCIAL - EXPORTAÇÃO	56

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

APEX	– Agência de Promoção de Exportações
Art.	– Artigo
AWB	– Air Way Bill - documento de transporte aéreo
B/L	– Bill of Lading - documento de transporte marítimo
BACEN	– Banco Central do Brasil
CAMEX	– Câmara de Comércio Exterior
CBN	– Comitê Brasileiro de Nomenclatura
CCI	– Câmara de Comércio Internacional
CE	– Comprovante de Exportação
COFINS	– Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CPC	– Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CPP	– Contribuição Patronal Previdenciária
CRT	– Conhecimento Rodoviário de Transporte
CSLL	– Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	– Código Tributário Nacional
DARF	– Documento de Arrecadação de Receitas Federais
DDE	– Declaração de Despacho de Exportação
DE	– Declaração de Exportação
DI	– Declaração de Importação
DSE	– Declaração Simplificada de Exportação
GATT	– Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio
IAS	– International Accounting Standard - Normas Internacionais de Contabilidade
IBPT	– Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS	– Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	– Imposto de Exportação
IN RFB	– Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil
IN SRF	– Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal
INSS	– Instituto Nacional do Seguro Social
IPI	– Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPJ	– Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
ISS	– Imposto sobre Serviços
LC	– Lei Complementar
Mantra	– Sistema Integrado de Gerência do Manifesto, do Trânsito e do Armazenamento
MDIC	– Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior
MF	– Ministério da Fazenda
MRE	– Ministério das Relações Exteriores
NBM	– Nomenclatura Brasileira de Mercadorias
NCM	– Nomenclatura Comum do Mercosul
OMC	– Organização Mundial do Comércio
PIS/PASEP	– Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
RA	– Regulamento Aduaneiro
RC	– Registro de Crédito
RE	– Registro de Exportação
RFB	– Receita Federal do Brasil
RIPI	– Regulamento do IPI
SECEX	– Secretaria de Comércio Exterior
Siscomex	– Sistema Integrado de Comércio Exterior
SRF	– Secretaria da Receita Federal
TEC	– Tarifa Externa Comum
UFPR	– Universidade Federal do Paraná

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO TEMÁTICA.....	10
1.2	PROBLEMA DA PESQUISA	11
1.3	OBJETIVOS	12
1.3.1	Objetivo geral	12
1.3.2	Objetivos específicos.....	12
1.4	JUSTIFICATIVA	12
1.5	DELIMITAÇÃO DO ESTUDO.....	13
1.6	ESTRUTURA DA PESQUISA	14
2	REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1	DESPACHO ADUANEIRO	15
2.1.1	Principais documentos utilizados nas operações de comércio exterior	16
2.1.2	Obrigações do despacho aduaneiro a serem cumpridas.....	18
2.1.2.1	Despacho aduaneiro na importação	19
2.1.2.2	Despacho aduaneiro na exportação	21
2.2	ASPECTOS FISCAIS RELACIONADOS ÀS OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR	23
2.2.1	Definição e espécies de tributos	23
2.2.2	Tratamento fiscal nas operações de comércio exterior	24
2.2.2.1	Imposto de exportação (IE)	24
2.2.2.2	Imposto de Importação (II).....	26
2.2.2.3	Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	28
2.2.2.4	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	28
2.2.2.5	Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins)	30
2.2.2.6	Regimes tributários e a tributação sobre o comércio exterior	31

2.3	ASPECTOS FINANCEIROS RELACIONADOS ÀS OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR	32
2.3.1	Câmbio	32
2.3.2	Modalidades de pagamento no comércio exterior	35
2.3.2.1	Pagamento ou recebimento antecipado	36
2.3.2.2	Remessa sem saque	37
2.3.2.3	Cobrança bancária	37
2.3.2.4	Carta de crédito	38
2.4	PROCEDIMENTOS DE CONTABILIZAÇÃO	38
3	METODOLOGIA	40
3.1	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	40
3.2	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	41
4	SIMULAÇÃO DE OPERAÇÕES, CÁLCULOS E CONTABILIZAÇÕES	43
4.1	EXEMPLOS DE IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS	43
4.1.1	Simulação de cálculos e contabilização de tributos, câmbio e pagamentos.....	44
4.2	EXEMPLOS DE EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS.....	50
4.2.1	Simulação de cálculo de tributos	51
4.2.2	Contabilização de variação cambial e recebimentos	54
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	57
	REFERÊNCIAS	60

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO TEMÁTICA

A profissão de contador é uma das mais estáveis do mercado, pois independente do ramo de atividade, situação econômica e financeira da empresa ou do país as organizações precisam cumprir as obrigações fiscais e recolher corretamente seus impostos, e o contador é o profissional capacitado para executar essas atividades.

No entanto, a informatização constante das atividades da área contábil resultou em uma mudança no perfil do profissional, atualmente o contador precisa estar muito mais empenhado em analisar os dados gerados pelos registros contábeis do que em produzi-los.

O profissional contábil mais requisitado é aquele que possui um conjunto de competências consideradas pelo mercado como essenciais para compor o novo perfil do contador, deixando de lado a visão daquele profissional que tinha como atividade principal registrar os fatos passados das organizações. Para isso, algumas das principais competências requeridas são a qualificação e atualização constante. Qualificação a fim de saber como utilizar e analisar os dados gerados pelos sistemas informatizados, e atualização constante visto o grande número de leis, normas e procedimentos fiscais e contábeis e a frequência com que estes são alterados. Além disso, é fundamental que os profissionais da área contábil saibam transmitir de maneira clara as conclusões obtidas com a análise dos dados, assim podem auxiliar os empresários nas tomadas de decisões e estratégias a serem seguidas, bem como transmitir segurança em meio a tantas legislações e obrigações a serem cumpridas.

Buscando o crescimento muitas organizações optam por estabelecer relações comerciais com outros países e, diante da complexidade encontrada na estrutura brasileira para o comércio exterior, é possível estabelecer a ligação do eixo temático dessa pesquisa com as competências a serem desenvolvidas por um especialista em contabilidade e finanças, pois para que o contador possa corresponder às expectativas dos empresários com relação ao novo perfil da profissão é necessário apresentar informações relevantes e oferecer orientação

precisa e segura sobre as operações de comércio exterior das empresas, sendo para tanto fundamental que tenha conhecimentos mais específicos sobre o tema.

1.2 PROBLEMA DA PESQUISA

A fim de expandir seus negócios muitas empresas buscam o comércio com outros países. Assim como as relações comerciais internas, o comércio exterior também possui uma série de normas para sua regulamentação. O Ministério da Fazenda (MF) e o Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC) são os principais órgãos agentes e integrantes de uma ampla estrutura desenvolvida para o comércio exterior, dividida entre as áreas fiscal, cambial e administrativa (REBONO, 2006).

Para que as empresas desempenhem eficientemente e registrem corretamente suas operações diárias é necessário que observem a legislação fiscal, e contábil, normas brasileiras e internacionais de contabilidade e demais normas aplicáveis às suas atividades.

Um dos aspectos que mais afeta os resultados de uma empresa é a tributação. As operações diárias das empresas estão sujeitas a tributação dos três níveis de governo em que a administração do Estado brasileiro se divide. Cada nível de governo legisla sobre os tributos estabelecidos como de sua competência e, mesmo existindo leis federais, os estados e municípios instituem legislações específicas para regulamentar os tributos abrangidos em suas competências. Por exemplo, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) possui uma lei federal para sua regulamentação (Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996), mas também possui uma legislação própria de cada estado, visto que este é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal.

O grande número de leis existentes não é apenas constatado pelos empresários e profissionais que executam atividades diretamente relacionadas às legislações em vigor. O assunto foi tema de um estudo publicado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) em outubro de 2017 que fez um levantamento da quantidade de normas editadas no Brasil desde a Constituição Federal de 1988. De acordo com o IBPT há excesso de legislação, o que gera conflito entre os poderes e insegurança jurídica.

Da infinidade de normas e procedimentos a serem seguidos nas operações de compra e venda com outros países surge a reflexão sobre o tema e a formulação da questão de pesquisa que se pretende responder: atualmente, quais são os principais aspectos contábeis e fiscais relacionados ao comércio exterior no Brasil?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

Com o intuito de responder a questão proposta, a pesquisa tem como objetivo geral abordar aspectos contábeis e fiscais relacionados ao comércio exterior de acordo com as normas e legislações vigentes no Brasil.

1.3.2 Objetivos específicos

A fim de atender ao objetivo geral proposto, este tem seu desdobramento em objetivos específicos, estabelecidos conforme abaixo:

- a) abordar aspectos sobre o despacho aduaneiro na importação e exportação de mercadorias;
- b) demonstrar os principais tributos incidentes sobre as operações de importação e exportação de mercadorias de acordo com a legislação;
- c) abordar aspectos financeiros relacionados às operações de comércio exterior;
- d) demonstrar procedimentos, cálculos e contabilização relativos às operações de importação e exportação;
- e) verificar e demonstrar diferenças envolvidas nas operações de comércio exterior de acordo com os regimes tributários existentes.

1.4 JUSTIFICATIVA

Como já mencionado anteriormente, atualmente existem várias legislações e procedimentos contábeis e fiscais e demais normas que regulamentam as operações de comércio internacional no Brasil. Toda essa complexidade envolvida na estrutura de comércio exterior exige que os profissionais atuantes diretamente ou

de alguma forma relacionados com área estejam constantemente buscando qualificação e atualização sobre o tema.

Além dos aspectos fiscais, a área cambial também representa um desafio para as empresas atuantes no comércio internacional, pois, em relação a algumas moedas e situação econômica e política de determinados países, questões cambiais possuem certo grau de imprevisibilidade, como no contexto no qual o Brasil se encontra no momento. Dessa forma, os profissionais da área precisam estar atentos quanto aos corretos procedimentos de contabilização e ações legais e éticas que permitam minimizar os efeitos negativos que as oscilações de câmbio possam causar para as organizações.

Diante do exposto, é importante ressaltar que esta pesquisa não tem como objetivo esgotar o tema comércio exterior, e sim expor e compilar os principais aspectos relacionados ao tratamento fiscal, contábil e financeiro dados ao comércio exterior no Brasil a fim de auxiliar estudantes e profissionais da área contábil que buscam informações sobre o tema.

Além da relevância e contribuição exposta acima para o campo prático, para o autor a pesquisa contribui suprimindo a necessidade de conhecimento sobre um tema mais específico na área contábil possibilitando melhor qualificação para desempenhar a rotina de trabalho, além de ser requisito parcial para a conclusão do curso de Especialização em Contabilidade e Finanças da Universidade Federal do Paraná (UFPR).

1.5 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

O estudo se restringe a pesquisa na área de comércio exterior, abordando aspectos relevantes com relação ao tratamento contábil, fiscal e financeiro dado as operações de importação e exportação no Brasil de acordo com a legislação vigente, e assim expor uma visão geral das operações de importação e exportação.

As informações expostas foram obtidas e o referencial teórico foi construído com base em leitura de material bibliográfico sobre o tema e legislação vigente no Brasil.

1.6 ESTRUTURA DA PESQUISA

A pesquisa está organizada em cinco tópicos principais. O primeiro apresenta a introdução, onde estão estabelecidas as diretrizes para o desenvolvimento do estudo. A contextualização temática expõe a relação do tema com as competências a serem desenvolvidas por um profissional da área contábil. Em seguida é apresentada a reflexão que resultou na definição do tema e a questão que a pesquisa propõe responder. No subtópico seguinte estão definidos os objetivos a serem alcançados a fim de responder a pergunta de pesquisa. Este tópico ainda apresenta a relevância do estudo e sua contribuição para o campo prático da área contábil e para o pesquisador. Na introdução também estão contidos os subtópicos que estabelecem os limites temporais, espaciais e temáticos do estudo e explica como a pesquisa está estruturada.

A fundamentação teórica da pesquisa é apresentada no segundo tópico, e apresenta conceitos importantes para melhor entendimento das operações de comércio exterior no Brasil. O referencial teórico está estruturado com o objetivo de possibilitar uma visão geral sobre o tratamento fiscal, contábil e financeiro dado as importações e exportações no Brasil de acordo com a legislação vigente.

O terceiro tópico expõe a classificação e fundamentação metodológica da pesquisa. A metodologia está classificada quanto à abordagem do problema, objetivo do estudo e procedimentos metodológicos utilizados a fim de alcançar o objetivo da pesquisa.

Em seguida estão apresentadas simulações de cálculos e contabilizações, com o intuito de demonstrar de maneira prática como ocorrem as operações de importação e exportação no Brasil sob os aspectos financeiro, contábil e fiscal.

O quinto e último tópico trata das considerações finais, expondo as conclusões do estudo, limitações da pesquisa e sugestão para futuras pesquisas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 DESPACHO ADUANEIRO

Para importar ou exportar é necessário que a empresa atuante nesse mercado tenha conhecimento de todas as etapas e procedimentos envolvidos nesse tipo de operação. Há uma série de procedimentos padrões que precisam ser cumpridos de acordo com as normas brasileiras estabelecidas para o comércio exterior, independente do tipo de mercadoria objeto de compra ou venda, mas as organizações também precisam estar atentas a regulamentação específica estabelecida por órgãos fiscalizadores de determinados produtos.

Morini (2006, p. 327) define que:

[...] o despacho aduaneiro é um conjunto de procedimentos a serem cumpridos para que se promova o processo legal de importação e/ ou exportação, mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados. O despacho aduaneiro tem como finalidade a liberação ou desembaraço aduaneiro da mercadoria, após cumpridos os controles determinados e definidos pelo governo brasileiro. Esses controles dizem respeito aos aspectos comercial, administrativo, fiscal, aduaneiro, cambial e financeiro.

A fim de garantir a organização, regulamentação e controle do comércio exterior há alguns órgãos governamentais que atuam nesse sistema. De acordo com Amaral (2006), os principais órgãos governamentais que atuam no sistema de comércio exterior são:

- a) Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC): que possui em sua estrutura organizacional secretarias especializadas em cada uma das atividades atribuídas como de responsabilidade do MDIC. As mais relevantes na área de comércio internacional são a Câmara de Comércio Exterior (CAMEX) e a Secretaria de Comércio Exterior (SECEX), subdividida em departamentos específicos de acordo com os temas de sua competência;
- b) Ministério da Fazenda (MF): o MF engloba em sua estrutura a Secretaria da Receita Federal (SRF), que possui como atribuição o dever de controlar a entrada e saída das mercadorias no Brasil. É a SRF que regulamenta e controla o Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex). Também faz parte do MF o Comitê Brasileiro de

Nomenclatura (CBN), órgão colegiado ao qual compete a atualização da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM) adequando-as aos padrões mundiais;

- c) Banco Central do Brasil (BACEN): autarquia federal vinculada ao MF a qual cabe na área do comércio internacional a regulamentação e fiscalização das operações de câmbio;
- d) Ministério das Relações Exteriores (MRE), ou Itamaraty: “[...] é responsável por assessorar o Presidente da República na formulação e execução da política externa nacional” (AMARAL, 2006, p. 193);
- e) Agência de Promoção de Exportações (APEX): atua executando políticas de promoção das exportações, com o intuito de inserir novas empresas exportadoras brasileiras no mercado internacional e assim ampliar mercados;
- f) Banco do Brasil S/A: é uma “sociedade de economia mista vinculada ao MF, é entidade credenciada pelo governo para auxiliar no desenvolvimento do comércio exterior” (AMARAL, 2006, p. 195).

2.1.1 Principais documentos utilizados nas operações de comércio exterior

Para as operações comerciais nacionais as empresas devem providenciar uma série de documentos a fim de atender a todas as normas, legislações e obrigações fiscais existentes e, para o comércio internacional, além dos documentos já exigidos para o mercado interno, há também outros demandados especialmente na importação e exportação de mercadorias. De acordo com Morini (2006, p. 345 – 347) os documentos mais usuais no comércio exterior são: fatura pro forma, fatura comercial, romaneio de carga, conhecimento de carga, certificados, nota fiscal, manifesto de carga e outros documentos que possam ser exigidos por determinações específicas no processo de importação ou exportação. Segue abaixo breve definição e esclarecimento sobre o que trata cada um destes documentos:

- a) Fatura pro forma: este documento é emitido pelo exportador ainda na fase de negociação comercial, contém as condições acordadas entre comprador e vendedor, dessa forma serve como base para a emissão dos demais documentos (VIEIRA, 2005). Morini(2006, p. 345) apresenta a seguinte definição para a fatura proforma:

documento que faz o papel de orçamento ou proposta, emitido preliminarmente à fatura comercial. Sua não-aceitação não implica penalidades, pois, como uma oferta, pode ser recusada, aceita ou renegociada. As informações contidas na fatura proforma (*proforma invoice*, em inglês) são praticamente as mesmas contidas na fatura comercial.

b) Fatura comercial: documento oficial emitido com base na fatura proforma, utilizado como base para o desembaraço da mercadoria no país de destino (VIEIRA, 2005). De acordo com Morini (2006, p. 345) fatura comercial é um “documento de natureza contábil (*comercial invoice*, em inglês), emitido pelo exportador ao importador, transfere a posse, comprovando a venda da mercadoria”. É o documento que substitui a nota fiscal nas operações internacionais (LUNA, 2000 *apud* MORINI, 2006, p. 345).

c) Romaneio de carga: chamado de *packinglistem* inglês, é definido como:

documento emitido pelo exportador, ficando a seu critério a forma de apresentação, que relaciona todas as mercadorias embarcadas, ou todos os componentes de uma mesma mercadoria em quantas partes ele estiver fracionada, tendo como principal objetivo facilitar a identificação e localização de qualquer produto dentro de um lote, além de permitir a fácil conferência da mercadoria, por parte da fiscalização tanto no embarque como no desembaraço. (VIEIRA, 2005, p. 66)

d) Conhecimento de carga: este documento é o comprovante de embarque da mercadoria e, portanto, possui grande importância no processo de exportação (VIEIRA, 2005). É emitido pelo transportador, e não existe um único documento padrão, pois o tipo de documento varia de acordo com o meio de transporte da mercadoria. Como exemplo se pode citar o documento aéreo que se chama Airway Bill (AWB) e o marítimo, chamado de Bill of Lading (B/L). No Brasil há também o Conhecimento Rodoviário de Transporte (CRT), mas além destes existem outras espécies de conhecimentos de carga (MORINI, 2006).

e) Certificados: Morini (2006, p. 346) explica que o certificado é um

[...] documento utilizado para fins de comprovação de diferentes objetivos. [...] Podem ser emitidos por entidades credenciadas, como associações, entidades de classe, federações de indústria, comércio e agricultura, muitas vezes recebendo o reconhecimento das Câmaras de Comércio.

Como exemplos de certificados podem ser citados o certificado de origem do Mercosul, emitido para comprovação do país de origem da mercadoria objeto da exportação, lista de pesos, certificado fitossanitário, certificado de análise, certificado de qualidade, fatura consular, entre outros (VAZQUEZ, 2004).

- f) Nota fiscal: é um documento que assim como o Registro de Exportação deve acompanhar a mercadoria durante todo o deslocamento pelo território brasileiro, devendo ser emitida de acordo com a legislação vigente (VAZQUEZ, 2004). Na exportação, a empresa deve emitir a nota fiscal na saída da mercadoria do estabelecimento, já na importação deve ser emitida a nota fiscal de entrada após o processo de nacionalização da mercadoria. Para os casos de importação, a nota fiscal de entrada deve acompanhar a mercadoria desde a sua liberação no ponto alfandegado até o estabelecimento do importador (MORINI, 2006).
- g) Manifesto de carga: a responsabilidade pela emissão do manifesto de carga é do transportador, neste documento devem constar todos os conhecimentos de carga embarcados em determinado ponto (MORINI, 2006).
- h) Outros documentos: Morini (2006) ressalta que outros documentos podem ser exigidos devido a determinações específicas, como por exemplo, para concessão de benefícios fiscais, acordos governamentais ou exigência do cliente.

2.1.2 Obrigações do despacho aduaneiro a serem cumpridas

A administração das atividades aduaneiras é regulamentada pelo chamado Regulamento Aduaneiro (RA), estabelecido pelo Decreto nº 6.759 de 5 de fevereiro de 2009. Para operacionalizar as operações comerciais internacionais, importadores e exportadores precisam cumprir uma série de procedimentos. Na sequência serão abordados os procedimentos que devem ser atendidos para cumprir as exigências estabelecidas para o despacho aduaneiro de importação e exportação.

2.1.2.1 Despacho aduaneiro na importação

O Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, em seu art. 542 define despacho de importação como “o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica” (BRASIL, 2009). O despacho aduaneiro de importação é realizado com base em declaração formulada no Siscomex (IN SRF nº 680, de 2006), e toda mercadoria procedente do exterior deve ser submetida a este procedimento, ainda que não esteja sendo importada a título definitivo e não esteja sujeita ao pagamento do imposto de importação. Para alguns casos, dependendo da natureza da mercadoria, da operação e da qualidade do importador, o despacho de importação é processado sem registro no Siscomex.

O despacho de importação é iniciado na data do registro da declaração de importação (DI), que deve conter todas as informações exigidas de acordo com o tipo de declaração e a modalidade de despacho aduaneiro. O anexo único da IN SRF nº 680, de 2006 estabelece todas as informações que devem ser prestadas pelo importador.

O despacho de importação poderá ser efetuado em zona primária ou em zona secundária. Segre (2006, p. 50) esclarece que

A zona primária compreende as faixas internas de portos e aeroportos, recintos alfandegados e locais habilitados na fronteira terrestre, bem como outras áreas nas quais se efetuem operações de carga e descarga de mercadorias, ou embarque e desembarque de passageiros, procedentes do exterior ou destinados a ele.

A zona primária abrange a área terrestre ou aquática, contínua ou descontínua, ocupada pelos portos alfandegados; a área terrestre ocupada pelos aeroportos alfandegados e a área adjacente aos pontos de fronteira alfandegados. O restante do território aduaneiro corresponde à zona secundária, e compreende as águas territoriais e o espaço aéreo (SEGRE, 2006).

O RA estabelece prazos para o início do despacho de importação. Se a mercadoria estiver em recinto alfandegado de zona primária o prazo é de noventa dias da descarga. Para mercadorias que se encontram em recinto alfandegado de zona secundária o despacho de importação deve se iniciar em até quarenta e cinco dias após esgotar-se o prazo de permanência da mercadoria neste tipo de recinto.

Para remessa postal o prazo é de até noventa dias após o recebimento do aviso de chegada da remessa.

Para estar apta a realizar o despacho de importação a empresa primeiramente precisa habilitar-se para operar no Siscomex. Após a habilitação, o responsável legal pela empresa deverá realizar o credenciamento de representante legal que será responsável pela operação no sistema Siscomex. Após este procedimento a empresa estará apta para atuar como importador e iniciar o despacho de importação.

A primeira etapa do processo consiste em verificar se o licenciamento de importação é exigível. Morini (2006) explica que os licenciamentos de importação são aprovados pela Organização Mundial do Comércio (OMC) e consiste em controles específicos exigíveis para determinadas importações realizadas pelos países.

A etapa seguinte diz respeito ao controle informatizado da carga. A forma com que este procedimento deve ser realizado depende do modal de transporte, que pode ser aéreo, marítimo ou terrestre. Para cargas aéreas a presença de carga deve ser registrada através do Sistema Integrado de Gerência do Manifesto, do Trânsito e do Armazenamento (Mantra), que constitui parte do Siscomex (IN SRF N° 102, de 1994). Para modal marítimo, o controle de carga é realizado através do módulo de controle de carga aquaviária do Siscomex (IN RFB N° 800, de 2007). Para modal terrestre a presença de carga deve ser registrada também através do Siscomex.

Em seguida o importador deve realizar o registro da DI no Siscomex, de acordo com o Manual de Importação da RFB “consiste na prestação das informações correspondentes à operação de importação, contendo dados de natureza comercial, fiscal e cambial sobre as mercadorias” (RFB, 2014). No ato do registro da DI ocorre o pagamento dos tributos e contribuições federais devidos, por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) através de débito automático em conta corrente bancária (IN SRF N° 680, 2006).

Depois de registrada, a DI é analisada e selecionada para um dos canais de conferência aduaneira, conforme consta no art. 21 da IN SRF n° 680 (BRASIL, 2006):

I - verde, pelo qual o sistema registrará o desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria;

II - amarelo, pelo qual será realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria;

III - vermelho, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria; e

IV - cinza, pelo qual será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, para verificar elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido em norma específica.

Se a DIfor selecionada para o canal verde, ou após o cumprimento das demais etapas de fiscalização caso a declaração seja selecionada para os canais amarelo, vermelho ou cinza, ocorre o desembaraço aduaneiro, definido pelo art. 571 do RA como “o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira” (BRASIL, 2009). Após o desembaraço aduaneiro, conforme art. 576 do RA é autorizada a entrega da mercadoria ao importador (BRASIL, 2009).

2.1.2.2 Despacho aduaneiro na exportação

O RA em seu artigo n° 580 define despacho de exportação como “o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo exportador em relação à mercadoria, aos documentos apresentados e à legislação específica, com vistas a seu desembaraço aduaneiro e a sua saída para o exterior” (BRASIL, 2009). Toda mercadoria destinada ao exterior está sujeita ao despacho de exportação, exceto em alguns casos específicos como, por exemplo, na saída do país de mala diplomática ou consular.

Assim como na importação, para estar apta para realizar processos de exportação a empresa precisa se habilitar no Siscomex e após a empresa estar habilitada, seu responsável legal poderá credenciar no Siscomex representante legal que será responsável pela operação no sistema.

Conforme a IN SRF n° 28, o despacho de exportação ocorre com base em declaração formulada pelo exportador, e se inicia com o Registro de Exportação (RE) no Siscomex, observando-se o prazo de validade desse registro (BRASIL, 1994).

O Manual de Exportação da (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2014) ressalta que as operações de exportação estão sujeitas ao controle administrativo/comercial da SECEX, órgão do MDIC. Portanto, conforme observado

no fluxograma do processo de exportação, antes de iniciar o despacho o exportador deve providenciar o RE através do portal Siscomex. O RE é definido no art. 184 da Portaria Secex nº 23 (BRASIL, 2011) como “conjunto de informações de natureza comercial, financeira, cambial e fiscal que caracterizam a operação de exportação de uma mercadoria e definem o seu enquadramento”. Para exportações que forem financiadas deve ser providenciado também o Registro de Crédito (RC).

Concluídos os procedimentos preliminares, a empresa pode realizar no Siscomex o registro da Declaração de Exportação (DE), também chamada de Declaração de Despacho de Exportação (DDE) que de acordo com o RA é o documento base do despacho de exportação e obrigatoriamente deve estar vinculada a um ou mais Registros de Exportação. Para alguns casos a legislação permite a realização de despachos sem registro no Siscomex, utilizando a Declaração Simplificada de Exportação (DSE).

Em seguida é realizada a solicitação de despacho, a confirmação da presença de carga e o envio da declaração para despacho, procedimentos realizados também pelo Siscomex.

A próxima etapa é executada pelas autoridades fiscais, e consiste na seleção da DE para um dos canais de parametrização do Siscomex. Morini (2006, p. 350) explica os três possíveis canais de parametrização:

- Recepção dos documentos: extrato da DDE, nota fiscal e conhecimento de carga (quando pela via de transporte terrestre ou fluvial). Esse filtro significa que a DDE foi selecionada para o canal verde;
- Recepção dos documentos e verificação documental: a autoridade fiscal compara os documentos entre si. Esse filtro significa que a DDE foi selecionada para o canal laranja;
- Recepção dos documentos, verificação documental e verificação física das mercadorias: a autoridade fiscal compara os dados declarados na DE e na nota fiscal com as mercadorias efetivamente apresentadas para serem liberadas para o exterior. Esse filtro significa que a DDE foi selecionada para o canal vermelho. Apenas 5% das DDEs são parametrizadas no canal vermelho.

Em seguida ocorre o desembaraço, que é automático para os casos em que as DEs são selecionadas para o canal verde. Para exportações classificadas nos canais laranja e vermelho antes do desembaraço a autoridade fiscal procede executando as devidas verificações conforme determinadas em legislação, para só então decidir pelo desembaraço ou não da mercadoria.

Após o desembaraço aduaneiro as mercadorias estão liberadas para a saída do país e, com a efetiva saída da carga, há a emissão do comprovante de exportação (CE), finalizando o processo.

2.2 ASPECTOS FISCAIS RELACIONADOS ÀS OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR

O sistema tributário brasileiro geralmente é caracterizado como um sistema complexo devido à diversidade de tributos existentes. As empresas precisam estar atentas as constantes mudanças na legislação fiscal, visto que a carga tributária costuma ser fator importante no preço final dos produtos e no resultado das organizações. Dessa forma, este tópico objetiva elencar os principais impostos incidentes nas operações de comércio exterior.

2.2.1 Definição e espécies de tributos

O Código Tributário Nacional (CTN), estabelecido pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, em seu art. 3º define tributo como “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, 1966). Cillo (2006, p. 367) explica o significado detalhado da definição de tributo:

- a. Prestação pecuniária: significa que o tributo deve ser pago em unidades de moeda corrente, não podendo ser pago em bens ou em trabalho ou prestação de serviços;
- b. Compulsória: obrigação independente da vontade do contribuinte do tributo;
- c. Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir: os tributos são expressos em moeda corrente nacional (reais) ou por meio de indexadores;
- d. Que não constitua sanção por ato ilícito: as penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo; assim sendo, o pagamento de tributos não decorre de infração de normas ou descumprimentos de lei;
- e. Instituída em lei: só existe a obrigação de pagar tributo se a mesma for estabelecida em lei;
- f. Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: a autoridade não possui liberdade para escolher a melhor oportunidade de cobrar o tributo, ou seja, o fisco só pode agir na forma da lei e nos limites fixados em lei, sem o que haverá abuso ou desvio de poder.

O art. 5º do CTN (BRASIL, 1966) define as espécies de tributos, classificadas em impostos, taxas e contribuições de melhoria. Segre (2006, p.155) explica cada espécie de tributo:

Impostos: decorrem de situação geradora independentemente de qualquer contraprestação estatal em favor do contribuinte.

Taxas: têm como fato gerador a utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Contribuições de melhoria: são cobradas quando o benefício é trazido aos contribuintes por obras públicas.

Cillo (2006) destaca que há ainda uma quarta espécie de tributo que surgiu com a Constituição Federal de 1988, que são as contribuições sociais, tendo cada uma delas bases de incidência distintas, sendo:

- a) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), que incide sobre os lucros das empresas;
- b) Contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e Contribuição Sindical, incidentes sobre a folha de pagamento dos empregados;
- c) Contribuição ao Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), que possuem como base o faturamento das empresas.

2.2.2 Tratamento fiscal nas operações de comércio exterior

Nesta seção estão abordados os principais impostos incidentes sobre as operações de exportação.

2.2.2.1 Imposto de exportação (IE)

O IE incide sobre as operações de exportação. Sua base legal está no art. 153, inciso II da Constituição Federal (BRASIL, 1988), onde está determinado que compete à União a instituição deste imposto. É legalmente fundamentado também no art. 23 do CTN (BRASIL, 1966) e no Decreto 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 (RA), que determina que o IE incide sobre mercadoria nacional ou nacionalizada destinada ao exterior, sendo a saída destes do território nacional o fato gerador do

imposto. O fato gerador é considerado ocorrido na data do registro de exportação no Siscomex. Mercadorias estrangeiras importadas a título definitivo são consideradas nacionalizadas, e é a Câmara de Comércio Exterior (CAMEX) que determina, observando legislação específica, quais são as mercadorias sujeitas ao imposto de exportação.

O art. 214 do RA (BRASIL, 2009) determina de acordo com o Decreto-Lei nº 1.578 (BRASIL, 1977), que

Art. 214. A base de cálculo do imposto é o preço normal que a mercadoria, ou sua similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional, observando as normas expedidas pela Câmara de Comércio Exterior (Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 2º, caput, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 51).

§ 1º Quando o preço da mercadoria for de difícil apuração ou for suscetível de oscilações bruscas no mercado internacional, a Câmara de Comércio Exterior fixará critérios específicos ou estabelecerá pauta de valor mínimo, para apuração da base de cálculo (Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 2º, § 2º, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 51).

§ 2º Para efeito de determinação da base de cálculo do imposto, o preço de venda das mercadorias exportadas não poderá ser inferior ao seu custo de aquisição ou de produção, acrescido dos impostos e das contribuições incidentes e da margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos, mais impostos e contribuições (Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 2º, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 9.716, de 1988, art. 1º).

O imposto de exportação é calculado com a aplicação da alíquota de trinta por cento sobre a base de cálculo, sendo que esta alíquota pode ser alterada pela Câmara de Comércio Exterior a fim de atender questões de política cambial. O art. 215 do RA (BRASIL, 2009) estabelece que em caso de majoração do tributo a alíquota não poderá ser superior a cento e cinquenta por cento.

As listas de produtos sujeitos ao imposto de exportação e as alíquotas aplicáveis são atualizadas periodicamente. Na prática poucos produtos têm a incidência do imposto de exportação, visto que o governo utiliza-se da não aplicação do imposto de exportação sobre a maioria das mercadorias como uma forma de incentivo fiscal. O IE possui função extra fiscal, ou seja, o governo utiliza esse imposto para regular o mercado, de acordo com a política econômica que esteja sendo adotada. Em alguns momentos o governo pode atuar diminuindo a alíquota do imposto a fim de incentivar as exportações, em outros momentos pode aumentar a alíquota com o objetivo de dificultar as exportações e assim manter um maior volume de determinada mercadoria no país (PEREIRA, 2017).

2.2.2.2 Imposto de Importação (II)

Outro imposto relevante para operações de comércio exterior é o Imposto de Importação. Sua fundamentação legal está no art. 153, inciso I da Constituição Federal (BRASIL, 1988), que determina que a instituição deste imposto é de competência da União. Está legalmente fundamentado também nos art. 19 a 22 do CTN (BRASIL, 1966) e no art. 69 do RA (BRASIL, 2009).

O imposto de importação incide sobre mercadoria estrangeira, inclusive sobre bagagens e bens enviados como presente ou amostra, ou a título gratuito. O RA determina que a mercadoria nacional ou nacionalizada exportada que retorne ao país é considerada estrangeira e, dessa forma, também possui a incidência do imposto, exceto nos casos em que retorne ao país:

Art.70 [...]

- 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)

O CTN em seu art. 19 (BRASIL, 1966) estabelece como fato gerador do imposto de importação a entrada de produtos estrangeiros no território nacional. Vazquez (2004, p. 129) explica que de acordo com o art. 73 do RA (BRASIL, 2009) considera-se ocorrido o fato gerador e exigido o recolhimento do imposto:

- I – na data do registro da Declaração de Importação de mercadoria despachada para consumo, inclusive a:
 - a. ingressada no país em regime suspensivo de tributação;
 - b. contida em remessa postal internacional ou conduzida por viajante, se aplicada no caso o regime de importação comum;
- II – no dia do lançamento respectivo, quando se tratar de:
 - a. mercadoria contida em remessa postal internacional não compreendida na alínea do inciso anterior;
 - b. bens compreendidos no conceito de bagagem, acompanhada ou não;
 - c. mercadoria constante de manifesto ou documento equivalente, cuja falta ou avaria for apurada pela autoridade aduaneira. (VAZQUEZ, 2004, p. 129)

O art. 75 do RA (BRASIL, 2009) prevê duas hipóteses para a base de cálculo do imposto de importação, dependendo da alíquota aplicável. Quando a alíquota é específica, será a quantidade de mercadoria, expressa na unidade de

medida estabelecida e, quando a alíquota for ad valorem, a base de cálculo será o valor aduaneiro apurado segundo as normas do art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT). Os métodos de valoração aduaneira estabelecidos neste acordo são os seguintes:

- i) Primeiro Método: valor efetivo da transação.
- ii) Segundo Método: valor da transação de mercadorias idênticas vendidas para exportação para o mesmo país da importação, em período aproximado.
- iii) Terceiro Método: valor da transação de mercadorias similares vendidas para exportação para o mesmo país da importação, em período aproximado.
- iv) Quarto Método: valor da revenda.
- v) Quinto Método: valor computado igual à soma de vários elementos.
- vi) Sexto Método: observa critérios razoáveis e em dados disponíveis no país da importação. A observância da ordem dos métodos é obrigatória, excluindo-se os subseqüentes na hipótese de aplicação do método antecedente. (AMARAL, 2006, p. 131)

O art. 77 do RA (BRASIL, 2009) estabelece que independente do método de valoração utilizado, os custos de transporte e o custo do seguro durante o transporte da mercadoria importada integram o valor aduaneiro.

A alíquota do imposto de importação está prevista na Tarifa Externa Comum (TEC), no entanto poderá também ser estabelecida em Acordos Internacionais. O art. 94 do RA (BRASIL, 2009) determina que “a alíquota aplicável para o cálculo do imposto é a correspondente ao posicionamento da mercadoria na Tarifa Externa Comum, na data da ocorrência do fato gerador, uma vez identificada sua classificação fiscal segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul”. Para o cálculo do imposto os valores expressos em moeda estrangeira deverão ser convertidos em moeda nacional com base na taxa de câmbio vigente na data em que ocorrer o fato gerador.

O imposto é pago na data de registro da DI. Vazquez (2006) ressalta que o imposto de importação é o primeiro a ser calculado, para só então serem efetuados os cálculos dos demais impostos que forem devidos, como por exemplo, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o ICMS.

2.2.2.3 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

A Constituição Federal (BRASIL, 1988) determina que a competência de instituir o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é da União. O imposto também possui fundamento legal nos art. 46 a 51 do CTN e no Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, chamado de Regulamento do IPI (RIPI).

Especificamente, com relação às operações de importação, o IPI está regulamentado nos art. 237 a 248 do RA (BRASIL, 2009). Incide sobre produtos industrializados de procedência estrangeira, e o fato gerador é o desembaraço aduaneiro destes produtos. O art. 239 do RA determina que:

Art. 239. A base de cálculo do imposto, na importação, é o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, por ocasião do despacho aduaneiro, acrescido do montante desse imposto e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis. (BRASIL, 2009).

As alíquotas aplicáveis são as constantes da tabela de incidência do IPI.

A Constituição Federal (BRASIL, 1988) determina que o imposto sobre produtos industrializados não incide sobre produtos destinados ao exterior.

2.2.2.4 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

O art. 155 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) trata dos impostos que são de competência dos Estados e do Distrito Federal. Entre eles está o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o chamado ICMS. O artigo ressalta ainda que o imposto incide inclusive sobre operações e prestações que se iniciem no exterior, dessa forma, também é devido nas operações de importação. O ICMS também possui base legal na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, denominada Lei Kandir. Além das leis federais, cada estado possui uma legislação própria para o ICMS, visto que este é um imposto de competência estadual e do Distrito Federal. Por exemplo, no Paraná é o Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017 que regulamenta o ICMS atualmente.

O art. 12 da Lei Kandir (BRASIL, 1996) dispões sobre o fato gerador do ICMS, inclusive para as operações de comércio exterior, onde se considera ocorrido o fato gerador no momento:

Art. 12. [...]

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

[...]

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

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

XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

[...]

Dessa forma, Amaral (2006, p. 137) ressalta que “quanto ao aspecto temporal, o ICMS - Importação tem como fato gerador o recebimento da mercadoria importada, e condiciona o desembaraço aduaneiro ao pagamento do tributo”.

Sobre a base de cálculo do ICMS para as operações de comércio exterior, o art. 13 da Lei Kandir (BRASIL, 1966) estabelece

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

[...]

V – na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

VI – na hipótese do inciso X do art. 12, 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. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas do adquirente;

[...].

Não existe uma alíquota única para o ICMS. O Regulamento do ICMS do Paraná (PARANÁ, 2017), por exemplo, estabelece as alíquotas internas conforme o tipo de operação realizado e de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), dessa forma é necessário consultar a legislação de cada estado para saber qual alíquota incide sobre a mercadoria e operação que está sendo realizada.

Conforme art. 155 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) e art. 3º da Lei Kandir (BRASIL, 1966), o ICMS não incide sobre operações que destinem mercadorias para o exterior.

2.2.2.5 Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

As contribuições sociais de intervenção no domínio econômico estão previstas no art. 149 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), que determina que a instituição destas contribuições sociais é de competência exclusiva da União. Basicamente, o PIS/PASEP e a COFINS são impostos incidentes sobre o valor do faturamento das empresas. Nas operações de importação, o PIS e a COFINS foram instituídos pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

De acordo com o art. 3º da Lei nº 10.865 (BRASIL, 2004) o fato gerador do PIS - Importação e COFINS - Importação é a entrada de bens estrangeiros no território nacional ou o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado. Considera-se ocorrido o fato gerador:

Art. 4º. [...]

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. [...] (BRASIL, 2004).

Sobre a base de cálculo, o art. 253 do Regulamento Aduaneiro (BRASIL, 2009), com base na Lei nº 10.865 (BRASIL, 2004), determina que para PIS e COFINS nas importações de mercadorias será utilizado como base o valor aduaneiro, ou seja, a mesma base de cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições.

De modo geral, as alíquotas a serem aplicadas sobre a base de cálculo na entrada de bens estrangeiros no território nacional serão de 2,1% para o PIS-Importação e 9,65% para a COFINS – Importação. Na importação de serviços as alíquotas são 1,65% para o PIS e 7,6% para COFINS. No entanto a Lei nº

10.865(BRASIL, 2004) também prevê exceções, ou seja, para determinados produtos deve ser aplicada uma alíquota diferente, dessa forma deve ser consultada legislação mais aprofundada e específica de acordo com a mercadoria que esteja sendo importada, a fim de evitar erros na apuração do correto valor devido referente às contribuições.

Os valores apurados como devidos a título de PIS e COFINS referentes às operações de importação devem ser pagos na data do registro da DI.

De acordo com o art.149 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), o PIS/PASEP e a COFINS não incide sobre as receitas decorrentes de exportação.

2.2.2.6 Regimes tributários e a tributação sobre o comércio exterior

Atualmente no Brasil existem três regimes tributários entre os quais as empresas podem optar levando-se em consideração as limitações legais estabelecidas para esta opção, sendo estes o Lucro Real, o Lucro Presumido e o Simples Nacional, que é uma opção disponível apenas para microempresas e empresas de pequeno porte. Importante ressaltar também que há alguns fatores que levam determinadas empresas a se enquadrarem obrigatoriamente no Lucro Real.

As empresas enquadradas no Simples Nacional devem observar a Lei Complementar (LC) n° 123 (BRASIL, 2006), e estão sujeitas ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, que consiste em recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação dos seguintes impostos: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), IPI, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, Contribuição Patronal Previdenciária (CPP), ICMS e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Nos regimes de tributação Lucro Real e Lucro Presumido os impostos são recolhidos separadamente e apurados com base nas regras estabelecidas para cada regime.

Especificamente com relação à área de comércio exterior, conforme o § 1° do art. 13 da LC n° 123 (BRASIL, 2006), para as empresas do Simples Nacional há incidência do IE, II, PIS e COFINS incidentes na importação de bens e serviços, da mesma forma que para as demais pessoas jurídicas, ou seja, de modo geral para estes tributos não existe diferença entre o Simples Nacional e Lucro Presumido ou Lucro Real.

Entre as empresas do Lucro Real e Presumido observa-se que a principal diferença está na possibilidade ou não de apropriação dos créditos do PIS e COFINS. O PIS e COFINS não incidem sobre as exportações de mercadorias, mas incidem para as importações, independentemente do regime tributário. Dessa forma, estejam enquadradas no Lucro Real ou Presumido, as empresas estão sujeitas a incidência de PIS e COFINS na importação, sendo que as alíquotas variam de acordo com a situação e/ou produto importado. No entanto para as empresas do Lucro Real é permitida a apropriação dos créditos de PIS e COFINS pagos na importação de mercadorias, visto que estão sujeitas ao regime não cumulativo de PIS e COFINS. Já as empresas do Lucro Presumido estão sujeitas ao regime cumulativo, onde não é permitida a apropriação destes créditos, dessa forma o PIS e COFINS acabam integrando o custo do produto, seja este importado ou adquirido no mercado nacional.

2.3 ASPECTOS FINANCEIROS RELACIONADOS ÀS OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR

O comércio de mercadorias entre os países gera um alto volume de transações financeiras no Brasil e no mundo. Não só importações e exportações como também outras atividades, por exemplo, o turismo e os investimentos, movimentam um alto montante de divisas no mercado cambial. Dessa forma, esse tópico objetiva explicitar alguns pontos importantes sobre a área financeira do comércio exterior: o mercado de câmbio e modalidades de pagamento existentes para as operações de importação e exportação.

2.3.1 Câmbio

O mercado cambial no Brasil é regulamentado atualmente pela Circular nº 3.691, de 16 de dezembro de 2013 do Banco Central do Brasil. A circular dispõe sobre as normas e os procedimentos relativos ao mercado de câmbio, englobando as operações de compra e venda de moeda estrangeira e ouro-instrumento cambial. A norma determina que as operações do mercado de câmbio devem ser realizadas exclusivamente por meio de instituições autorizadas pelo Banco Central do Brasil para execução dessa atividade.

Além do Banco Central, a Câmara de Comércio Internacional também edita regras para as operações de câmbio. De acordo com Vieira (2005), as inúmeras normas determinadas e constantemente editadas pelo Banco Central e as regras internacionais fixadas pela Câmara de Comércio Internacional e tratados internacionais acabam tornando as operações de câmbio um mercado complexo e dinâmico.

Como se sabe, o mercado de câmbio é um mercado dinâmico que envolve a negociação de moedas estrangeiras, muito dependente das políticas financeiras, fiscais, monetária, cambial e do comércio exterior. Neste mercado realizam-se as operações de câmbio entre os intervenientes autorizados pelo Banco Central do Brasil e entre estes e seus clientes. (VIEIRA, 2005, p. 29)

O Banco Central do Brasil é o principal órgão controlador do câmbio no país, mas além deste outras instituições como Conselho Monetário Nacional, Secretaria de Comércio Exterior, Secretaria da Receita Federal, Banco do Brasil, Ministério das Relações Exteriores e Comitê Brasileiro de Nomenclatura também atuam como reguladores do câmbio e do comércio exterior no Brasil (SIMÕES; PELLEGRINO; CAPACLE, 2006).

Simões, Pellegrino e Capacle (2006, p. 148) ressaltam que:

No Brasil, a única moeda permitida para circulação no mercado interno é o real. Assim, todo exportador deve vender as moedas estrangeiras, adquiridas por meio de pagamento de sua exportação pelo real, para poder utilizá-las no mercado nacional

O inverso ocorre para as importações, visto que o pagamento dessas operações não pode ser feito em real, os importadores brasileiros devem adquirir moeda estrangeira.

Dessa forma, o mercado de câmbio é parte fundamental do comércio exterior e funciona através de intervenientes, cada um tendo atribuições específicas a desempenhar garantindo o eficiente e correto funcionamento do mercado. De acordo com Vieira (2005) os principais intervenientes no mercado de câmbio são o Banco Central do Brasil, bancos autorizados a operar em câmbio, empresas que atuam no mercado internacional e corretores de câmbio, sendo que este último não é um interveniente obrigatório, mas muitas empresas optam por realizar suas transações

através de corretores devido à qualidade e a rapidez dos serviços prestados por estes profissionais.

Vazquez (2004, p. 253) define câmbio como “uma operação financeira que consiste em vender, trocar ou comprar valores em moedas de outros países ou papéis que representem moedas de outros países. É a troca de moeda de um país pela de outro.” A taxa de câmbio é a relação entre a moeda estrangeira e a moeda nacional.

A compra e venda de moeda estrangeira pode ser realizada por pessoas físicas ou jurídicas. Nesse sentido, Simões, Pellegrino e Capacle (2006) explicam que a natureza das operações de câmbio é determinada dependendo da necessidade que motiva a operação, podendo ser classificadas em operações comerciais ou financeiras. Vazquez (2004, p. 255) define a natureza das operações de câmbio da seguinte forma:

Comerciais: são as operações relacionadas com o comércio exterior, como: importação, exportação, frete, seguro, comissão de agente.

Financeiras: são as operações relacionadas com o ingresso e a saída de capitais (sob a forma de empréstimos ou investimentos diretos); pagamento de assistência técnica; pagamento de direitos autorais; *royalties*; juros; dividendos; lucros.

O art. 13 da Circular BACEN nº 3.691 de 2013 esclarece que a taxa de câmbio é livremente pactuada entre os agentes autorizados a operar no mercado de câmbio ou entre estes e seus clientes. Existem dois tipos de taxa de câmbio: taxa de venda e taxa de compra. “A taxa de venda de câmbio é aquela pela qual a moeda estrangeira é vendida e a taxa de compra de câmbio consiste no valor para aquisição” (SIMÕES; PELLEGRINO; CAPACLE, 2006, p. 148).

No Brasil as operações de câmbio são formalizadas por meio de contrato de câmbio. O art. 40 da Circular BACEN nº 3.691, de 2013 define contrato de câmbio como “o instrumento específico firmado entre o vendedor e o comprador de moeda estrangeira, no qual são estabelecidas as características e as condições sob as quais se realiza a operação de câmbio”. Em seguida o art. 41 da mesma Circular determina que o contrato de câmbio deve seguir o modelo disposto no anexo I da Circular, sendo obrigatório o registro dos seus dados no Sistema Câmbio na mesma data da celebração do referido contrato. Vazquez (2004, p. 269) enumera os seguintes tipos de contratos de câmbio:

Modelo 01 – Exportação;
Modelo 02 – Importação;
Modelo 03 – Transferência financeira do exterior;
Modelo 04 – Transferência financeira para o exterior;
Modelos: 05 (Compra) e 06 (Venda) – Operações interbancárias, interdepartamentais, arbitragens e com o Banco Central;
Modelos 07 (Compra) e 08 (Venda): alterações de contrato de câmbio;
Modelos 09 (Compra) e 10 (Venda): cancelamentos.

Alterações, prorrogações e cancelamentos dos contratos de câmbio podem ser realizados, no entanto estas ações precisam estar rigorosamente de acordo com os prazos e normas legais estabelecidas. A operação cambial é finalizada quando ocorre a liquidação do contrato de câmbio através da efetiva entrega do valor da operação em moeda nacional e moeda estrangeira, objetos da contratação da operação (SIMÕES; PELLEGRINO; CAPACLE, 2006).

Outro ponto de extrema relevância para empresas que atuam no comércio internacional é a variação cambial. De acordo com Leite e Silva (2009, p. 14):

Nas operações de comércio exterior o que determina a variação cambial é o fato das operações de câmbio ser efetivadas em momentos distintos da realização das operações comerciais pertinentes, sendo assim as taxas praticadas no momento de pagamentos ou recebimentos relativos a operações internacionais, não são as mesmas taxas utilizadas na emissão dos documentos fiscais e contábeis que amparam estas operações. Esta variação pode ser positiva ou negativa, mas as empresas precisam ter uma política de tratamento destes resultados.

Dessa forma ressalta-se a importância de uma análise do melhor momento para realizar a liquidação do contrato de câmbio, de acordo com os interesses da empresa, levando-se em consideração a posição que ocupa na operação, sendo de importador ou exportador.

2.3.2 Modalidades de pagamento no comércio exterior

A escolha da modalidade de pagamento é outro fator de extrema importância para o processo de importação ou exportação de mercadorias, é necessária análise criteriosa visto que cada modalidade de pagamento envolve diferentes riscos. Rodrigues, Fernandes e Aragão (2017) ressaltam que além dos riscos similares aos existentes no mercado interno, o comércio exterior apresenta peculiaridades existentes somente neste segmento de mercado, e comentam que:

Variáveis como flutuação cambial, distintas legislações, diferentes culturas e religiões, modalidades de transporte, existência de termos de comércio internacional normalmente não utilizados no mercado interno, existência de modalidades de pagamento não praticadas internamente, dentre outros pontos, devem ser analisados pelos tomadores de decisão nas empresas, independentemente de seu porte (micro, pequena, média ou grande). (RODRIGUES; FERNADES; ARAGÃO, 2017, p. 88)

Os riscos relacionados especificamente com a escolha da forma de pagamento a ser utilizado numa operação de comercialização internacional podem levar empresas que não conhecem as diferentes modalidades de pagamento e mecanismos de garantia e seguro de crédito a comprometer a competitividade de seu produto e conseqüentemente as vendas e a lucratividade do seu negócio (MINA; SIMÕES, 2006).

Vieira (2005) define quatro modalidades como sendo as principais formas de pagamento no âmbito do comércio internacional, sendo estas o pagamento ou recebimento antecipado, remessa sem saque, cobrança documentária (à vista ou a prazo) e carta de crédito. Similarmente, Mina e Simões (2006) também definem quatro modalidades de pagamento para o comércio exterior, sendo estas o pagamento antecipado, a remessa sem saque, o crédito documentário ou carta de crédito e a cobrança documentária, esta sendo dividida em cobrança à vista e cobrança a prazo. A seguir serão brevemente descritas cada uma destas modalidades.

2.3.2.1 Pagamento ou recebimento antecipado

Vieira (2005, p. 70) define pagamento antecipado de exportação como “a aplicação de recursos em moeda estrangeira na liquidação de contrato de câmbio cuja contratação tenha ocorrido antes do embarque da mercadoria” e ressalta que esta modalidade é mais utilizada por empresas que pertencem ao mesmo grupo econômico, devido ao alto risco envolvido na operação para o importador. Essa modalidade geralmente é utilizada “com o intuito de fornecer ao exportador os meios necessários para a fabricação do produto a ser exportado” (MINA; SIMÕES, 2006, p. 169).

2.3.2.2 Remessa sem saque

Vieira (2005) destaca que essa modalidade de pagamento remete a uma relação de extrema confiança entre exportador e importador, uma vez que:

os documentos originais são remetidos diretamente ao importador, possibilitando, assim, o desembaraço da mercadoria na alfândega que, posteriormente, providencia a remessa das divisas através do seu banco de acordo com o prazo pactuado. Assim, o risco para o importador é nulo; entretanto, para o exportador é pleno, pois a mercadoria será entregue ao comprador sem nenhuma garantia de pagamento. (VIEIRA, 2005, p. 72)

Vieira (2005, p.72) também ressalta que como os bancos são “co-responsáveis quanto ao recebimento de divisas no exterior perante o Banco Central” e devido ao alto risco envolvido nessa transação os bancos estabelecem restrições para aceitação de transações a serem efetuadas através desta modalidade de pagamento.

2.3.2.3 Cobrança bancária

Mina e Simões (2006, p. 172) explicam que nessa modalidade de pagamento “após o embarque, o exportador entrega os documentos respectivos à exportação ao seu banco local, que remeterá os documentos e um saque contra o importador ao banco do importador no exterior”. Essa modalidade de pagamento é regulamentada pelas Regras Uniformes para Cobranças, estabelecidas pela CCI (Câmara de Comércio Internacional).

De acordo com Mina e Simões (2006, p. 173) “na cobrança a prazo, os documentos são acompanhados de um saque com vencimento futuro (saque a prazo)”, por esse motivo há um alto risco para o exportador, pois como o importador já retirou a mercadoria o exportador corre risco de não receber caso o importador não efetue o pagamento na data de vencimento, além disso, os bancos envolvidos nessa modalidade de pagamento não assumem a responsabilidade de liquidez na operação (VIEIRA, 2005).

Já na cobrança à vista Vieira (2005) esclarece que os documentos originais da exportação só são entregues ao importador pelo banco cobrador mediante o pagamento e, por isso, o risco da cobrança bancária à vista é menor para o

exportador, visto que este pode tomar providências para evitar a perda da mercadoria caso o importador não efetue o pagamento.

2.3.2.4 Carta de crédito

A carta de crédito também é conhecida como “crédito documentário”, e de acordo com Mina e Simões (2006, p. 174) “é a modalidade de pagamento mais segura para ambas as partes (exportador/importador)”, pois nessa modalidade as partes da negociação fecham um contrato de compra e venda de mercadorias que possui cláusulas garantidas por um banco. A desvantagem dessa modalidade está no fato de que é um documento muito caro. Vieira (2005, p. 76) define carta de crédito como:

uma ordem de pagamento condicional, emitida por um banco, a pedido do importador, a favor do exportador, que somente fará jus ao recebimento do valor representativo do crédito se, e tão-somente se, cumprir todas as exigências por ela estipuladas, tendo o exportador a garantia de pagamento de dois ou mais bancos, e o importador a certeza de que só haverá pagamento se suas exigências forem cumpridas.

Após a apresentação de cada modalidade de pagamento observa-se que cada uma possui vantagens e desvantagens específicas, cabendo as partes da negociação analisar cada uma delas e definir qual é mais vantajosa de acordo com os interesses envolvidos na transação.

2.4 PROCEDIMENTOS DE CONTABILIZAÇÃO

Contabilizar de forma correta as operações diárias da empresa é atividade de extrema importância, tanto para cumprir as obrigações fiscais e contábeis quanto para fornecer informações fidedignas que possam apoiar e fornecer segurança aos gestores para a tomada de decisões.

Operações realizadas no âmbito do comércio exterior em determinadas situações podem gerar efeitos não favoráveis para as organizações, principalmente devido à variação cambial resultante destas operações.

A área cambial representa um desafio para as empresas atuantes no comércio internacional, pois, em relação a algumas moedas e situação econômica e

política de determinados países, questões cambiais possuem certo grau de imprevisibilidade, como no contexto no qual o Brasil se encontra no momento. Além disso, a apuração e contabilização dos tributos incidentes sobre importações e exportações são essenciais para se chegar ao correto saldo final da operação, seja este positivo ou negativo para a organização. O Pronunciamento Técnico CPC 02 (R2) trata da contabilização de operações relacionadas com a variação cambial. O título deste pronunciamento é “Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis”, e possui correlação à Norma Internacional de Contabilidade IAS 21.

A contabilização dos eventos ocorridos nas operações diárias das empresas deve observar legislações fiscais em vigor, além das normas contábeis vigentes, como os Pronunciamentos emitidos pelo CPC, Normas Brasileiras de Contabilidade e Normas Internacionais de Contabilidade e os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Os cálculos e contabilizações que serão demonstrados nas simulações apresentadas como exemplos práticos das operações de importação e exportação estão baseados nas citadas legislações e normas vigentes.

3 METODOLOGIA

Nesta seção é apresentada a classificação da pesquisa, quanto à abordagem do problema, o objetivo e os procedimentos adotados no estudo. Também estão indicados os procedimentos metodológicos utilizados a fim de atender o objetivo geral e os objetivos específicos da pesquisa.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Quanto à abordagem do problema, esta é uma pesquisa classificada como qualitativa, pois não utilizará métodos estatísticos, característica principal das pesquisas quantitativas. Silva e Menezes (2005, p. 20) explicam que a pesquisa qualitativa:

considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Não requer o uso de método e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. É descritiva. Os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem.

Quanto ao objetivo, essa pesquisa é descritiva, pois conforme mencionado na definição de Silva e Menezes acima grafada, as pesquisas qualitativas são descritivas. Segundo Gil (2002, p. 42):

As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados sobre este título e uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática.

Quanto aos procedimentos, essa pesquisa é classificada como bibliográfica e simulação. É bibliográfica porque será construída e fundamentada em referências teóricas já existentes. De acordo com Silva (2003, p.60), a pesquisa bibliográfica:

É um tipo de pesquisa realizada pela maioria dos pesquisadores, mesmo em seu preâmbulo. Essa pesquisa explica e discute um tema ou problema

com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos etc.

Sobre a pesquisa bibliográfica, Raupp e Beuren (2013, p. 86) explicam que Cervo e Bervian (1983)

Explicitam que esse tipo de pesquisa constitui parte da pesquisa descritiva ou experimental, quando objetiva recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema para o qual se procura resposta ou acerca de uma hipótese que se quer experimentar. Por ser de natureza teórica, a pesquisa bibliográfica é parte obrigatória, da mesma forma como em outros tipos de pesquisa, haja vista que é por meio dela que tomamos conhecimento sobre a produção científica existente.

Ainda quanto aos procedimentos, esta pesquisa também é classificada como simulação, pois se propõe a construção de exemplos que simulem um cenário real, aplicando a teoria já aceita sobre a situação em questão, a fim de demonstrar o impacto resultante na organização. Sobre a pesquisa simulação, Bruyne, Herman e Schoutheete (1991, p.241) explicam que:

Como modo de investigação e pesquisa, a simulação refere-se à construção e à manipulação de um modelo operatório, representando todo, ou parte de, um sistema ou processos que o caracterizam. [...] No quadro da pesquisa, os modelos simulados respondem entretanto a vários objetivos possíveis. Eles permitem especialmente aplicar uma teoria já aceita a problemas concretos, descrever o comportamento de organizações existentes, ajudar a conceber ou a melhorar a forma e o funcionamento de uma organização.

Assim, esta pesquisa utilizou a simulação como procedimento para demonstrar os procedimentos de cálculos e contabilizações de operações de comércio exterior para atender o objetivo geral e objetivos específicos da pesquisa.

3.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para atender o objetivo geral e objetivos específicos do estudo primeiramente foi realizado um levantamento da bibliografia e legislações existentes sobre o tema. Devido ao grande volume de material disponível foi necessário realizar a seleção do material pertinente para o desenvolvimento da pesquisa e embasamento legal necessário para fundamentar os exemplos apresentados.

Em seguida foram construídas as simulações utilizando planilhas em Excel, evidenciando os resultados dos cálculos e contabilizações realizados com base nos dados propostos, a fim de demonstrar como ocorre a operacionalização da parte fiscal e contábil de operações de importação e exportação nas empresas.

4 SIMULAÇÃO DE OPERAÇÕES, CÁLCULOS E CONTABILIZAÇÕES

Neste tópico são apresentadas as simulações construídas a partir da elaboração de exemplos de operações de comércio exterior, a fim de demonstrar como são realizados os cálculos e contabilizações das importações e exportações nas empresas.

4.1 EXEMPLOS DE IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS

Uma indústria importa 500 kg de um item que será utilizado em processo de industrialização na composição de um de seus produtos acabados. O valor unitário é de 60 dólares, e o prazo de pagamento é de 20 dias conforme negociação e fatura comercial emitida pelo fornecedor do exterior. O frete internacional e o seguro foram negociados também em dólar, e foram contratados com valor de 2.900 dólares para o frete e 250 dólares para o seguro. Além dos valores já citados, há também um valor de R\$214,50 registrado na DI a título de taxa Siscomex. A taxa cambial para o dólar registrada na DI para esta importação é de R\$3,30. As alíquotas dos impostos incidentes sobre essa importação são as seguintes:

II: 8%

IPI: 5%

ICMS: 18%

PIS: 2,10%

COFINS: 9,65%

O quadro 1 apresenta a síntese dos dados do exemplo:

QUADRO 1 - DADOS DA SIMULAÇÃO – IMPORTAÇÃO

Dados da simulação		
Quantidade:	500 kg	
Item	Moeda	Valor
Custo unitário	US\$	60,00
Valor total da mercadoria	US\$	30.000,00
Frete	US\$	2.900,00
Seguro	US\$	250,00
Taxa cambial	R\$	3,3000
Taxa Siscomex	R\$	214,50

FONTE: O autor (2018).

4.1.1 Simulação de cálculos e contabilização de tributos, câmbio e pagamentos

Dando continuidade ao exemplo, apresenta-se abaixo o cálculo dos impostos incidentes sobre esta importação. É necessário fazer a conversão dos valores expressos em moeda estrangeira para real. O quadro 2 demonstra a conversão dos valores:

QUADRO 2 - CONVERSÃO DOS VALORES EM DÓLAR PARA REAL

Conversão dos valores em dólar para real		
Taxa cambial para conversão: R\$ 3,3000		
Item	Valor em dólar	Valor em real
Valor total da mercadoria	30.000,00	99.000,00
Frete	2.900,00	9.570,00
Seguro	250,00	825,00

FONTE: o autor (2018).

Com os valores convertidos em real é possível realizar o cálculo dos impostos. O quadro 3 apresenta a simulação do cálculo dos valores a recolher referente aos impostos incidentes nessa importação com base nos dados apresentados.

QUADRO 3 - CÁLCULO DOS TRIBUTOS – IMPORTAÇÃO

Cálculo dos Impostos			
Imposto de Importação		Imposto sobre produtos Industrializados	
Valor da mercadoria	99.000,00	Valor da mercadoria	99.000,00
Valor do frete	9.570,00	Valor do frete	9.570,00
Valor do seguro	825,00	Valor do seguro	825,00
Base de cálculo	109.395,00	Valor do II	8.751,60
Alíquota	8%	Base de cálculo	118.146,60
II = base de cálculo x alíquota		Alíquota	5%
II =	8.751,60	IPI = base de cálculo x alíquota	
		IPI =	5.907,33
Pis e Cofins		ICMS	
Valor da mercadoria	99.000,00	Valor da mercadoria	99.000,00
Valor do frete	9.570,00	Valor do frete	9.570,00
Valor do seguro	825,00	Valor do seguro	825,00
Base de cálculo Pis e Cofins	109.395,00	Valor do II	8.751,60
		Valor do IPI	5.907,33
Alíquota PIS	2,10%	Valor PIS	2.297,30
PIS =	2.297,30	Valor COFINS	10.556,62
		Taxa siscomex	214,50
Alíquota Cofins	9,65%	Base de cálculo	167.222,37
Cofins =	10.556,62	Alíquota ICMS	18%
		ICMS = base de cálculo x alíquota	
		ICMS =	30.100,03

FONTE: o autor (2018)

Todas estas informações são oficialmente registradas através da DI, que é analisada e selecionada para um dos canais de conferência aduaneira, conforme consta no art. 21 da IN SRF N° 680(BRASIL, 2006).

Ocorrido o desembaraço aduaneiro é autorizada a entrega da mercadoria ao importador, no entanto a mercadoria só pode circular após a emissão da nota fiscal de importação.

Importante ressaltar que independente do regime tributário da empresa a incidência dos impostos de importação ocorre da mesma forma, ou seja, os impostos seriam calculados como exposto no exemplo acima independentemente de a empresa ter como regime de tributação o Lucro Real, Presumido ou Simples Nacional. O pagamento dos tributos é feito na data de registro da DI. Neste exemplo vamos considerar que o pagamento do frete e do seguro também foram realizados nesta mesma data. Dessa forma, o quadro 4 demonstra como seria registrada a contabilização destes pagamentos.

QUADRO 4 - CONTABILIZAÇÃO DE PAGAMENTOS NA DATA DE REGISTRO DA DI

<u>Contabilização dos pagamentos na data de registro da DI</u>		
Pagamento do frete e seguro da importação		
Débito:	Importações em andamento	10.395,00
Crédito:	Banco	10.395,00
Pagamento da taxa Siscomex		
Débito:	Importações em andamento	214,50
Crédito:	Banco	214,50
Pagamento dos impostos		
Débito:	Importações em andamento (I.I.)	8.751,60
Débito:	Importações em andamento (IPI)	5.907,33
Débito:	Importações em andamento (PIS)	2.297,30
Débito:	Importações em andamento (COFINS)	10.556,62
Débito:	Importações em andamento (ICMS)	30.100,03
Crédito:	Banco	57.612,87
Desembaraço aduaneiro da matéria prima		
Débito:	Importações em andamento	99.000,00
Crédito:	Fornecedores	99.000,00

FONTE: o autor (2018)

Nas operações de importação a diferença na verdade está no direito a apropriação de créditos de alguns impostos. O Imposto de Importação não permite a apropriação de créditos em nenhuma hipótese, no entanto, empresas que apuram seus impostos através do Lucro Real e Presumido possuem direito ao crédito de ICMS e IPI pagos na aquisição de mercadorias que serão utilizadas como matéria prima em seu processo de produção. Quanto ao PIS e COFINS somente as empresas do Lucro Real podem fazer a apropriação de créditos referentes a estes impostos, pois estão sujeitas ao regime não cumulativo de PIS e COFINS. Conforme o art. 23 da Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006), as empresas optantes pelo Simples Nacional não tem direito a apropriação de créditos de nenhum destes tributos.

O direito ou não a apropriação de créditos referentes aos tributos impacta diretamente sobre o custo de aquisição da mercadoria, pois tributos que podem ser recuperados não compõem o custo do produto, estes são contabilizados na conta de impostos / tributos a recuperar do grupo de ativo do balanço patrimonial. Já os tributos que não são recuperáveis oneram o custo de aquisição da mercadoria para as empresas que não fazem jus ao crédito tributário.

Dessa forma a contabilização será feita de forma diferente pelas empresas, a depender do regime tributário no qual está enquadrada. A entrada da mercadoria no estoque, o custo do produto e os tributos a recuperar, quando há o direito de apropriação do crédito pela empresa, são contabilizados com a emissão da nota fiscal de importação. O quadro 5 apresenta o exemplo de contabilização para cada caso de regime de tributação utilizando os dados já utilizados anteriormente na simulação de uma operação de importação:

QUADRO 5 - CONTABILIZAÇÃO DA NOTA FISCAL DE IMPORTAÇÃO

<u>Contabilização da nota fiscal de importação</u>		
Regime tributário: Lucro Real		
Débito:	Estoque de matéria-prima	118.361,10
Débito:	ICMS a recuperar	30.100,03
Débito:	PIS a recuperar	2.297,30
Débito:	Cofins a recuperar	10.556,62
Débito:	IPI a recuperar	5.907,33
Crédito:	Importações em andamento	167.222,37
Regime tributário: Lucro Presumido		
Débito:	Estoque de matéria-prima	131.215,01
Débito:	ICMS a recuperar	30.100,03
Débito:	IPI a recuperar	5.907,33
Crédito:	Importações em andamento	167.222,37
Regime tributário: Simples Nacional		
Débito:	Estoque de matéria-prima	167.222,37
Crédito:	Importações em andamento	167.222,37

FONTE: o autor (2018).

Observando o quadro de contabilização da nota fiscal de importação é possível constatar o impacto que os tributos exercem sobre o custo do produto adquirido, por isso é fundamental que a empresa conheça a carga tributária

incidente sobre a compra e entenda como isso interfere no custo de aquisição, assim pode apurar o custo total de produção e formular de forma correta o preço de venda do produto acabado. O quadro 6 demonstra como ficaria o custo unitário de aquisição da matéria-prima de acordo com o regime tributário de opção da empresa:

QUADRO 6 - CUSTO DE AQUISIÇÃO POR REGIME TRIBUTÁRIO

Comparativo de custo de aquisição da matéria prima por regime tributário			
	Lucro Real	Lucro Presumido	Simples Nacional
Quantidade (kg)	500	500	500
Custo total (R\$)	118.361,10	131.215,01	167.222,37
Custo unitário (R\$)	236,72	262,43	334,44

FONTE: o autor (2018)

Observando esta operação de importação isoladamente o Lucro Real desponta como o regime tributário mais vantajoso, pois devido à apropriação dos créditos de tributos o valor efetivamente contabilizado na conta “Estoque de matéria-prima” como custo de aquisição do produto é o menor entre os três regimes. No entanto a opção tributária exige uma análise bem mais aprofundada e que considere todo o conjunto de operações, a fim de que a empresa opte pelo regime que resulte na menor tributação possível.

Há ainda a contabilização da liquidação da fatura junto ao fornecedor. Como se trata de uma operação com o exterior, a empresa precisará comprar a moeda estrangeira, para pagamento da obrigação conforme a data que consta na fatura comercial. É nesse momento que a empresa está sujeita a variação cambial, que pode ser favorável ou desfavorável, pois o valor final a ser pago vai depender da cotação da moeda no dia em que a empresa precisa fechar o câmbio para liquidação da obrigação, que pode não ser a mesma do dia do desembarço aduaneiro da mercadoria, sendo necessário ajustar contabilmente o valor a pagar. O quadro 7 exemplifica cada uma das situações.

QUADRO 7 - CONTABILIZAÇÃO DE VARIAÇÃO CAMBIAL

Situação 1 - moeda estrangeira na data de pagamento com cotação maior que na data do desembaraço aduaneiro da mercadoria		
Taxa de câmbio:	R\$	3,35
Valor da mercadoria em dólar:	\$	30.000,00
Valor registrado na conta "Fornecedores - exterior":	R\$	99.000,00
Valor da mercadoria na data de pagamento:	R\$	100.500,00
Diferença a ser contabilizada na conta "Variação cambial passiva":	R\$	1.500,00
Débito: Variação cambial passiva	1.500,00	
Crédito: Fornecedores		1.500,00
Situação 2 - moeda estrangeira na data de pagamento com cotação menor que na data do desembaraço aduaneiro da mercadoria		
Taxa de câmbio:	R\$	3,25
Valor da mercadoria em dólar:	\$	30.000,00
Valor registrado na conta "Fornecedores - exterior":	R\$	99.000,00
Valor da mercadoria na data de pagamento:	R\$	97.500,00
Diferença a ser contabilizada na conta "Variação cambial ativa":	R\$	1.500,00
Débito: Fornecedores	1.500,00	
Crédito: Variação cambial ativa		1.500,00

FONTE: o autor (2018).

A situação 1 é o cenário desfavorável para a empresa, onde a cotação da moeda estrangeira na data de pagamento da obrigação é maior que a cotação da data do desembaraço aduaneiro da mercadoria, neste caso a diferença representa uma despesa para a empresa, sendo debitada na conta “Variação cambial passiva” e creditada na conta “Fornecedores – exterior”, aumentando o valor devido.

Já a situação 2 representa o cenário favorável para a empresa, pois neste caso o valor a pagar é reduzido visto que a cotação da moeda estrangeira na data de pagamento é menor que na data do desembaraço aduaneiro da mercadoria. Nesta situação a diferença tem um efeito de “receita financeira”, sendo creditada na conta “Variação cambial ativa”, e debita na conta “Fornecedores – exterior”, reduzindo o valor devido.

Após ajustados os valores devidos, o lançamento da liquidação da fatura será:

QUADRO 8 - CONTABILIZAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DA FATURA COMERCIAL - IMPORTAÇÃO

<u>Contabilização da liquidação da fatura comercial</u>		
Situação 1:		
Débito: Fornecedores - exterior	100.500,00	
Crédito: Banco		100.500,00
Situação 2:		
Débito: Fornecedores - exterior	97.500,00	
Crédito: Banco		97.500,00

FONTE: o autor (2018).

Com o registro da liquidação da fatura comercial encerra-se o processo de contabilização da operação de importação.

4.2 EXEMPLOS DE EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS

Uma indústria brasileira realiza a venda de 500 kg do seu produto para uma empresa situada no exterior. O valor por é 45 dólares, e o prazo para recebimento é de 20 dias, conforme negociação e fatura comercial emitida. O valor da cotação do dólar na data de embarque da mercadoria é R\$ 3,20.

Conforme legislação vigente a exportação de mercadorias não está sujeita a incidência de ICMS, IPI, PIS e COFINS, independente do regime tributário da empresa exportadora. Dessa forma os impostos incidentes sobre essa operação seriam apenas o Imposto de Renda – Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro líquido (CSLL). Para as empresas enquadradas no Simples Nacional também há incidência da Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) para a Seguridade Social.

Para demonstrar a incidência dos tributos sobre uma operação de exportação será simulado o cálculo para duas situações. Primeiro para uma empresa enquadrada no Simples Nacional e em seguida será apresentada a simulação do cálculo supondo que a empresa esteja enquadrada no regime de tributação Lucro Presumido. Para o cálculo dos tributos na forma do Lucro Real para esta situação a algumas limitações específicas a ser consideradas, como o fato de que o tributo efetivamente devido pode ser calculado somente no final do período de

apuração, pois leva em consideração todas as receitas, custos e despesas ocorridos no período. Por esse motivo não foi possível realizar a simulação na forma do Lucro Real. O quadro 9 apresenta a síntese dos dados do exemplo:

QUADRO 9 - DADOS DA SIMULAÇÃO - EXPORTAÇÃO

Dados da simulação		
Quantidade:	500 kg	
Item	Moeda	Valor
Custo unitário	US\$	45,00
Valor total da mercadoria em dólar	US\$	22.500,00
Taxa cambial para conversão	R\$	3,20
Valor total da mercadoria em real	R\$	72.000,00

FONTE: o autor (2018).

4.2.1 Simulação de cálculo de tributos

Para o cálculo na forma do Simples Nacional além dos dados já mencionados anteriormente é necessário acrescentar também a informação da receita acumulada nos doze meses anteriores ao da apuração. A Lei do Simples Nacional determina a segregação das receitas decorrentes de exportação para cálculo do tributo devido. Para este exemplo, suponha-se que a empresa teve uma receita acumulada de exportação nos últimos doze meses de R\$1.500.000,00 e, portanto, para determinação da alíquota nominal, está enquadrada na 4ª faixa do Simples Nacional para as indústrias. O quadro 10 apresenta a simulação do cálculo dos tributos incidentes nessa situação com base na Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006).

QUADRO 10 - CÁLCULO DE TRIBUTOS PARA SIMPLES NACIONAL - EXPORTAÇÃO

Cálculo dos tributos incidentes sobre a operação de exportação - Simples Nacional								
1) Sabendo a alíquota nominal, calcular a alíquota efetiva através da fórmula:								
$\frac{\text{RBT12} \times \text{Aliq-PD}}{\text{RBT12}}$								
Receita acumulada nos doze meses anteriores ao da apuração (RBT12): 1.500.000,00 Alíquota nominal para a 4ª faixa (Aliq): 11,20% Parcela a deduzir para a 4ª faixa (PD): 22.500,00								
Alíquota efetiva= $\frac{1.500.000 \times 11,20\% - 22.500}{1.500.000}$								
Alíquota efetiva= 9,70%								
2) Calcular as alíquotas referentes a parcela de repartição correspondentes a cada imposto para a 4ª faixa do Simples Nacional:								
	IRPJ	CSLL	Cofins	Pis/Pasep	CPP	IPI	ICMS	Total
% repartição	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%	100,00%
Alíquota proporcional	0,53%	0,34%	1,12%	0,24%	3,64%	0,73%	3,10%	9,70%
3) Diminuindo a parcela de alíquota referente ao ICMS, IPI Pis e Cofins temos a alíquota de: 4,51%								
4) Dessa forma, o tributo total devido referente a esta operação seria:								
Valor da receita de exportação = 72.000,00 Tributo total devido = 72.000 x 4,51% Tributo total devido = 3.247,56								
5) Valor proporcional a ser recolhido referente a cada tributo incidente sobre a exportação:								
	IRPJ	CSLL	Cofins	Pis/Pasep	CPP	IPI	ICMS	Total
% repartição	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%	100,00%
Alíquota proporcional	0,53%	0,34%	1,12%	0,24%	3,64%	0,73%	3,10%	9,70%
Valor proporcional	384,12	244,44	-	-	2.619,00	-	-	3.247,56

FONTE: o autor (2018).

Com a indicação da receita acumulada nos últimos doze meses foi possível identificar em que faixa da tabela do Simples Nacional a empresa se enquadra. Identificando a faixa e alíquota nominal de acordo com a tabela, em seguida deve ser calculada a alíquota efetiva através da fórmula indicada na legislação. Como as exportações não possuem a incidência de PIS, COFINS, ICMS e IPI deve ser excluída da alíquota efetiva a parcela referente a estes tributos. O percentual resultante é alíquota que efetivamente incide sobre a operação e deve ser aplicada sobre o valor da receita de exportação do exemplo, resultando então no valor de R\$3.247,56, sendo este o valor total do tributo devido referente a esta exportação.

Já para o Lucro Presumido há a presunção do lucro, através da aplicação de um percentual determinado pela legislação para cada tributo e que varia conforme a atividade exercida pela empresa. Este percentual deve ser aplicado sobre o valor de faturamento, resultando então na base de cálculo a ser utilizada para o IRPJ e a CSLL. No caso das indústrias a alíquota de presunção de lucro para o IRPJ é de 8%, e para a CSLL é de 12%. Determinadas as bases de cálculo, aplica-se sobre estas as alíquotas de tributação, sendo 9% para a CSLL e 15% para o IRPJ. Caso a base de cálculo ultrapasse R\$20.000,00 no mês de apuração, aplica-se mais 10% sobre o valor que exceder este limite. O quadro 11 apresenta a simulação do cálculo dos tributos incidentes sobre a exportação utilizando os dados do exemplo mencionado anteriormente:

QUADRO 11 - CÁLCULO DE TRIBUTOS PARA LUCRO PRESUMIDO - EXPORTAÇÃO

Cálculo dos tributos incidentes sobre a operação de exportação - Lucro Presumido		
	Alíquota	Valor
Receita		72.000,00
Base de cálculo IRPJ	8%	5.760,00
IRPJ	15%	864,00
IRPJ adicional	10%	-
Base de cálculo CSLL	12%	8.640,00
CSLL	9%	777,60
Total dos tributos devidos		1.641,60

FONTE: o autor (2018).

Observando os cálculos acima apresentados o valor do tributo a recolher referente à exportação exemplificada é menor para a situação em que a empresa está enquadrada no Lucro Presumido. No entanto é necessário ressaltar que essa situação só ocorreu devido ao fato de que sobre a receita de exportação para a empresa optante pelo Simples Nacional além do IRPJ e da CSLL também há incidência da CPP. Para as empresas não optantes pelo Simples Nacional também há incidência deste tributo, porém geralmente este é calculado sobre a folha de pagamentos, sendo aplicada a alíquota de 20%, conforme estabelecido no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212 (BRASIL, 1991).

Portanto foi a CPP que onerou, e inclusive fez com que o total do tributo incidente sobre a exportação resultasse em um valor maior na situação da empresa

optante pelo Simples Nacional do que na simulação do cálculo na forma do Lucro Presumido. No entanto se observado as alíquotas aplicáveis eos valores individuais a serem recolhidos referentes a cada imposto nota-se que os tributos devidos a título de IRPJ e CSLL são menores no cálculo realizado na forma do Simples Nacional. O quadro 12 demonstra um comparativo entre as alíquotas e valores de tributos incidentes na exportação de acordo com o regime tributário:

QUADRO 12 - TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE EXPORTAÇÃO POR REGIME TRIBUTÁRIO

Tributos incidentes sobre exportação								
	IRPJ	CSLL	Cofins	Pis/Pasep	CPP	IPI	ICMS	Total
Simples Nacional	0,53%	0,34%	-	-	3,64%	-	-	4,51%
	R\$ 384,12	R\$ 244,44			R\$ 2.619,00			R\$ 3.247,56
Lucro Presumido	1,20%	1,08%	-	-	-	-	-	2,28%
	R\$ 864,00	R\$ 777,60						R\$ 1.641,60

FONTE: o autor (2018).

4.2.2 Contabilização de variação cambial e recebimentos

Assim como as importações as operações de exportação também estão suscetíveis as oscilações das cotações de câmbio, causando nas organizações os efeitos das variações cambiais. Como se trata de uma operação com o exterior o cliente faz o pagamento como uma moeda estrangeira, cabendo ao exportador fazer o fechamento de câmbio com um banco / corretora de câmbio para receber o valor equivalente em real.

O fechamento de câmbio para recebimento do cliente gera a variação cambial, que é a diferença entre o valor da cotação da moeda estrangeira no dia em que a empresa fecha o câmbio para recebimento e a cotação da data de embarque da mercadoria. Segue abaixo o quadro 13, demonstrando as duas situações que podem ocorrer:

QUADRO 13 - CONTABILIZAÇÃO DE VARIAÇÃO CAMBIAL - EXPORTAÇÃO

<u>Contabilização de variação cambial - exportação</u>		
Situação 1 - moeda estrangeira na data de recebimento com cotação menor que na data de embarque da mercadoria		
Taxa de câmbio:	R\$	3,15
Valor da mercadoria em dólar:	\$	22.500,00
Valor registrado na conta "Clientes - exterior":	R\$	72.000,00
Valor da mercadoria na data de pagamento:	R\$	70.875,00
Diferença a ser contabilizada na conta "Variação cambial passiva":	R\$	1.125,00
Débito: Variação cambial passiva	1.125,00	
Crédito: Clientes - exterior		1.125,00
Situação 2 - moeda estrangeira na data de recebimento com cotação maior que na data de embarque da mercadoria		
Taxa de câmbio:	R\$	3,25
Valor da mercadoria em dólar:	\$	22.500,00
Valor registrado na conta "Clientes - exterior":	R\$	72.000,00
Valor da mercadoria na data de pagamento:	R\$	73.125,00
Diferença a ser contabilizada na conta "Variação cambial ativa":	R\$	1.125,00
Débito: Clientes - exterior	1.125,00	
Crédito: Variação cambial ativa		1.125,00

FONTE: o autor (2018).

Na situação 1, em que a cotação da moeda estrangeira na data de recebimento é menor que na data de embarque da mercadoria o exportador é prejudicado, pois essa diferença gera uma despesa para a empresa, e o valor é contabilizado a débito na conta de “Variação cambial passiva”, e a crédito na conta “Clientes – exterior”, reduzindo o valor a ser recebido.

Na situação 2 a cotação da moeda estrangeira é maior que na data de embarque da mercadoria, então a empresa tem um ganho financeiro na operação. O valor da diferença é contabilizado a crédito na conta “Variação cambial ativa”, e a débito na conta “Clientes – exterior”, aumentando o valor a ser recebido pelo exportador.

Após ajustados os valores e ocorrido o efetivo recebimento a contabilização da operação para cada uma das situações será:

QUADRO 14 - CONTABILIZAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE FATURA COMERCIAL - EXPORTAÇÃO

<u>Contabilização da liquidação da fatura comercial - exportação</u>		
Situação 1:		
Débito: Banco	70.875,00	
Crédito: Clientes - exterior		70.875,00
Situação 2:		
Débito: Banco	73.125,00	
Crédito: Clientes - exterior		73.125,00

FONTE: o autor (2018).

O registro do recebimento do valor referente à fatura comercial de venda encerra o processo de contabilização da operação de exportação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo geral abordar aspectos contábeis e fiscais relacionados ao comércio exterior de acordo com as normas e legislações vigentes no Brasil, a fim de responder a seguinte questão de pesquisa: atualmente, quais são os principais aspectos contábeis e fiscais relacionados ao comércio exterior no Brasil? O desenvolvimento da pesquisa permitiu constatar que os tributos e a variação cambial são aspectos muito relevantes na área contábil e fiscal, visto que possuem impacto direto na apuração do custo de aquisição de produtos e no resultado das empresas.

Geralmente, sobre a importação há incidência de II, IPI, ICMS, PIS e COFINS e, através deste estudo, constatou-se que os tributos incidentes sobre as importações são os mesmos para os três regimes tributários: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional, no entanto o impacto da carga tributária no custo de aquisição varia conforme o regime tributário. Isso ocorre devido ao direito de apropriação de créditos tributários.

Além do valor de compra do produto acordado com o fornecedor, o frete, o seguro e a taxa Siscomex também compõem o custo de aquisição da matéria-prima independente do regime tributário de opção da empresa.

No entanto, fazendo uma comparação entre os três regimes tributários abordados na pesquisa verificou-se que o valor efetivamente contabilizado na conta “Estoque de matéria-prima” como custo de aquisição na importação de um produto é menor quando a empresa está enquadrada no Lucro Real, pois uma parcela do valor total da importação é contabilizada nas contas de impostos/tributos a recuperar, devido ao direito de apropriação de créditos destes tributos. Dessa forma neste regime tributário o II é o único tributo somado ao valor do produto, da taxa Siscomex, do frete e do seguro para compor o custo da matéria-prima.

Nesse sentido, o Simples Nacional é o regime tributário que recebe o maior impacto da carga tributária incidente na importação, pois todos os tributos pagos compõem o custo de aquisição da matéria-prima e são contabilizados juntamente com os demais valores na conta de “Estoque de matéria-prima”, visto que empresas enquadradas no Simples Nacional não possuem direito ao crédito de nenhum dos tributos pagos na importação de mercadorias.

Para as empresas enquadradas no regime Lucro Presumido é permitido somente a apropriação de créditos de ICMS e IPI, pois estão sujeitas ao regime cumulativo de PIS e COFINS, não podendo tomar créditos referentes a estes tributos.

Na exportação foram realizadas simulações de cálculos somente para os regimes Lucro Presumido e Simples Nacional, devido a limitações existentes para simular o cálculo dos tributos para o Lucro Real. Independente do regime tributário na exportação de produtos não há incidência do ICMS, IPI, PIS e COFINS, mas para as empresas enquadradas no Simples Nacional existe a particularidade de que a CPP incide sobre o faturamento, e não sobre a folha de pagamento como para as demais empresas.

Considerando os dados apresentados no exemplo a simulação de cálculos demonstrou que a alíquota efetiva total de impostos incidentes sobre a exportação da empresa do Simples Nacional é de 4,51%, sendo maior do que da empresa enquadrada no regime Lucro Presumido, que foi de 2,28%. No entanto constatou-se que isso ocorreu devido à incidência da CPP sobre o faturamento das empresas do Simples Nacional, pois as alíquotas efetivas de IRPJ e CSLL são menores para o Simples Nacional do que para o regime Lucro Presumido.

Entretanto, é importante ressaltar que a opção tributária exige uma análise bem mais aprofundada e que considere todo o conjunto de operações da organização, a fim de que a empresa opte pelo regime que resulte na menor tributação possível.

Outro aspecto de extrema importância no campo do comércio exterior é a variação cambial, que ocorre devido à oscilação na cotação da moeda estrangeira entre a data de desembarço aduaneiro ou embarque da mercadoria e a data de pagamento da importação ou recebimento do valor referente à exportação realizada. Como demonstrado nas simulações realizadas dependendo da situação a empresa pode ter um ganho ou uma despesa financeira, que interfere no saldo final da importação ou exportação. Quanto maior o volume de operações realizadas na área de comércio exterior maior é o impacto que as despesas ou ganhos financeiros ocasionados pelas variações cambiais terão inclusive sobre os resultados das empresas. Portanto é de extrema importância que os profissionais da área contábil e financeira desenvolvam estratégias capazes de minimizar possíveis efeitos negativos que possam ser causados pelas variações cambiais.

Esta pesquisa também abordou os principais documentos utilizados e procedimentos a serem adotados para a correta execução do despacho aduaneiro na importação e na exportação. Também abordou as modalidades de pagamento, assim constatando a importância de as empresas conhecerem os riscos envolvidos de acordo com a modalidade escolhida.

Enfim, o desenvolvimento deste estudo possibilitou o conhecimento e a abordagem dos principais aspectos fiscais, contábeis e financeiros envolvidos nas operações de importação e exportação, o que permitiu constatar a complexidade do tema e o desafio que representa para as empresas e profissionais atuantes nesta área, diante da amplitude de procedimentos e normas existentes para a regulamentação do comércio exterior no Brasil.

No desenvolvimento da pesquisa considera-se que o procedimento metodológico utilizado foi um fator limitante para os efeitos observados nos cálculos e contabilizações, pois as simulações apresentadas não são aplicáveis para todas as modalidades de importação e exportação, visto que os resultados obtidos através de elaboração pelo próprio autor de exemplos que possibilitassem simular como ocorrem nas empresas os registros fiscais e contábeis de operações de comércio exterior sem considerar nenhuma especificidade envolvida no processo. No entanto os tributos aplicáveis e outros detalhes pertinentes a situação podem variar de acordo com fatores diversos, como por exemplo, o produto envolvido, a modalidade de importação ou exportação e o regime aduaneiro através do qual a operação é realizada.

Por fim, observando a amplitude que o tema possui sugere-se a realização de novas pesquisas que abordem aspectos contábeis e fiscais envolvidos no âmbito do comércio exterior através de estudos de caso, pois utilizando este tipo de procedimento metodológico é possível observar as particularidades que podem estar envolvidas no processo e o impacto real que estas operações podem ocasionar no resultado das organizações. Recomenda-se também a realização de pesquisas que abordem benefícios fiscais existentes para a área de comércio exterior, visto o impacto significativo que os tributos representam nestas operações.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. **Direito do comércio internacional: aspectos fundamentais**. 2. ed., São Paulo: Lex Editora, 2006.

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia M. Fernandes do; YAZBEK, Cristiano Lisboa. Quantidade de normas editadas no Brasil: 29 anos da Constituição Federal de 1988. **Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação**, Curitiba, 5 out. 2017. Disponível em: <https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms/files/21658/1507150812Quantidade_de_normas_2017_29_anos_CF.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2018.

BRASIL. Banco Central do Brasil. Circular nº 3.691, de 16 de dezembro de 2013. Regulamenta a Resolução nº 3.568, de 29 de maio de 2008, que dispõe sobre o mercado de câmbio e dá outras providências. **Legislação e normas Banco Central**, 16 dez. 2013. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/48815/Circ_3691_v10_P.pdf>. Acesso em: 4 mar. 2018.

_____. Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Portal da Legislação**. Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 11 nov. 2017.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. **Portal da Legislação**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 11 nov. 2017.

_____. Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. **Portal da Legislação**. Brasília, DF, 15 jun. 2010. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 9 mar. 2018.

_____. Decreto-Lei nº 1.578, de 11 de outubro de 1977. Dispõe sobre o imposto sobre a exportação, e dá outras providências. **Portal da Legislação**. Brasília, DF, 11 out. 1977. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1578.htm>. Acesso em: 20 jan. 2018.

_____. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Portal da Legislação**. Brasília, DF, 14 dez. 2006. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 23 mar. 2018.

_____. Lei Kandir, Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. **Portal da Legislação**. Brasília, DF, 13 set. 1996. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 20 jan. 2018.

_____. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. **Portal da Legislação**. Brasília, DF, 24 jul. 1991. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm>. Acesso em: 25 abr. 2018.

_____. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. **Portal da Legislação**. Brasília, DF, 30 abr. 2004. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm>. Acesso em: 20 jan. 2018.

_____. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Portaria SECEX nº 23, de 14 de julho de 2011. Dispõe sobre operações de comércio exterior. **Portal Siscomex**. Brasília, DF, 14 jul. 2011. Disponível em: <http://portal.siscomex.gov.br/legislacao/biblioteca-de-arquivos/legislacao_secex/portaria-no-23-de-14-de-julho-de-2011>. Acesso em 10 mar. 2018.

_____. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 800, de 27 de dezembro de 2007. Dispõe sobre o controle aduaneiro informatizado da movimentação de embarcações, cargas e unidades de carga nos portos alfandegados. **Sistema Normas Gestão da Informação**. Brasília, DF, 27 dez. 2007. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15753>>. Acesso em: 24 jan. 2018.

_____. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa SRF nº 28, de 27 de abril de 1994. Disciplina o despacho aduaneiro de mercadorias destinadas à exportação. **Sistema Normas Gestão da Informação**. Brasília, DF, 27 abr. 1994. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=13448>>. Acesso em: 11 nov. 2017.

_____. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa SRF nº 102, de 20 de dezembro de 1994. Disciplina os procedimentos de controle aduaneiro de carga aérea procedente do exterior e de carga em trânsito pelo território aduaneiro. **Sistema Normas Gestão da Informação**. Brasília, DF, 20 dez. 1994. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=14628>>. Acesso em: 24 jan. 2018.

_____. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa SRF nº 680, de 2 de outubro de 2006. Disciplina o despacho aduaneiro de importação. **Sistema Normas Gestão da Informação**. Brasília, DF, 2 out. 2006. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15618>>. Acesso em: 24 jan. 2018.

_____. Regulamento Aduaneiro, 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. **Portal da Legislação**. Brasília, DF, 5 fev. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6759.htm>. Acesso em: 20 jan. 2018.

BRUYNE, Paul de; HERMAN, Jacques; SCHOUTHEETE, Marc de. **Dinâmica da pesquisa em ciências sociais: os pólos da prática metodológica**. 5. ed., Rio de Janeiro: Francisco Alves Editora, 1991.

CILLO, Geraldo. Contabilidade no comércio exterior. In: MORINI, Cristiano; SIMÕES, Regina Célia Faria; DAINEZ, Valdir Iusif (Org.). **Manual de comércio exterior**. Campinas: Editora Alínea, 2006. Cap. 13, p. 367-402.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **CPC 02 (R2) - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis**. 2010. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/62_CPC_02_R2_rev%2012.pdf> . Acesso em: 10 mar. 2018.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed., São Paulo: Atlas, 2002.

LEITE, Geraldo de Jesus; SILVA, Marcelo Martins da. **Varição Cambial**. 72 p. Trabalho de Graduação (Bacharelado em Administração)–Centro Universitário Católico Salesiano *Auxilium* - UNISALESIANO, Lins, 2009. Disponível em: <<http://www.unisalesiano.edu.br/biblioteca/monografias/48839.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2018.

MINA, Emerson do Carmo Martins; SIMÕES, Regina Célia Faria. Modalidades de pagamento no comércio exterior. In: MORINI, Cristiano; SIMÕES, Regina Célia Faria; DAINEZ, Valdir Iusif (Org.). **Manual de comércio exterior**. Campinas: Editora Alínea, 2006. Cap. 7, p. 167-188.

MORINI, Cristiano. Despacho Aduaneiro na Importação e na Exportação. In: MORINI, Cristiano; SIMÕES, Regina Célia Faria; DAINEZ, Valdir Iusif (Org.). **Manual de comércio exterior**. Campinas: Editora Alínea, 2006. Cap. 12, p. 327-366.

PARANÁ. RICMS/PR, Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Paraná – RICMS – PR. **Sistema Estadual de Legislação**. Curitiba, PR, 29 set. 2017. Disponível em: <<http://www.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/Legislacao/RICMS2017.pdf>>. Acesso em: 11 nov. 2017.

PEREIRA, Rodrigo da Silveira Marques. A tributação do comércio exterior no Brasil. **Revista do Juca**, vol. 1, n. 1, 2017. Disponível em: <http://www.revistadojuca.info/ojs/index.php/revistadojuca/article/view/9/a_tributacao_do_comercio_exterior_no_brasil>. Acesso em: 10 mar. 2018.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013. Cap. 3, p. 76-97.

REBONO, Maria. Introdução ao comércio internacional. In: SEGRE, German (org.). **Manual prático de comércio exterior**. São Paulo: Atlas, 2006. Cap. 1, p. 1-42.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Subsecretaria de Aduana e Relações Internacionais. Manual de Exportação. **Receita Federal**. 28 nov. 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-de-exportacao>>. Acesso em: 11 nov. 2017.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Subsecretaria de Aduana e Relações Internacionais. Manual de Importação. **Receita Federal**. 24 nov. 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-de-importacao>>. Acesso em: 11 nov. 2017.

RODRIGUES, Paulo César Torres; FERNANDES, Maria Eduarda Rocha; ARAGÃO, Paulo Barroso Brandão. Comércio exterior e riscos das modalidades de pagamento. **Revista de administração e Comércio Exterior**, vol. 3, n. 2, p. 87-110, 2017. Disponível em: <<http://seer.faculdadejoaopaulo.edu.br/index.php/racex/article/view/106/152>>. Acesso em: 10 mar. 2018.

SEGRE, German. Definições básicas. In: SEGRE, German (org.). **Manual prático de comércio exterior**. São Paulo: Atlas, 2006. Cap. 2, p. 43-68.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Edna Lúcia da.; MENEZES, Estela Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 4. ed., Florianópolis: UFSC, 2005.

SIMÕES, Regina Célia Faria; PELLEGRINO, Anderson César Gomes Teixeira; CAPACLE, Vivian Helena. Câmbio e política comercial no Brasil. In: MORINI, Cristiano; SIMÕES, Regina Célia Faria; DAINEZ, Valdir Iusif (Org.). **Manual de comércio exterior**. Campinas: Editora Alínea, 2006. Cap. 6, p. 147-165.

VAZQUEZ, José Lopes. **Comércio exterior brasileiro**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

VIEIRA, Aquiles. **Teoria e prática cambial: exportação e importação**. 2. ed. São Paulo: Lex Editora, 2005.