

# **Governança tributária: os impactos da classificação fiscal de mercadorias nos resultados das organizações**

**Fernando Rodrigo Sagaz** (UFSC) - frsagaz@gmail.com

**Carla Amarelho Sagaz** (ESAG/UDESC) - fcsagaz@gmail.com

## **Resumo:**

*A classificação fiscal de mercadorias merece tratamento diferenciado, pois define a incidência de diversos tributos nas operações de aquisição e comercialização de mercadorias. O estudo evidenciou que apesar da vulnerabilidade operacional que envolve este processo é possível a geração de informações seguras com a utilização dos procedimentos de governança tributária. A governança tributária pode contribuir com procedimentos mais seguros no processo de gestão fiscal das organizações, gerando controles importantes que possibilitam redução de contingências e oportunidades de redução da carga tributária. O problema de pesquisa analisou os impactos que a classificação fiscal de mercadorias pode causar nos resultados financeiros e econômicos das organizações. O trabalho abordou os principais conceitos sobre classificação fiscal de mercadorias, seus impactos nos resultados das organizações e a importância da governança tributária para reduzir contingências e possibilitar oportunidades de redução da carga tributária. O objetivo geral foi estudar, analisar e demonstrar os impactos do processo de classificação fiscal de mercadorias nos resultados das organizações, por meio da utilização dos procedimentos de governança tributária. A metodologia empregada na elaboração do estudo foi a pesquisa qualitativa em função das características e natureza do problema. O estudo identificou os principais aspectos tributários do processo de classificação fiscal e a contribuição da governança tributária para a obtenção de melhores resultados em uma organização do segmento de eletroeletrônicos em Santa Catarina. Ficou evidenciado os impactos relevantes que a NCM pode causar nos resultados das organizações e as possibilidades de maior segurança neste processo a partir dos procedimentos de governança tributária.*

**Palavras-chave:** *Governança Tributária. Classificação Fiscal. Importação. Tributos.*

**Área temática:** *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

## **Governança tributária: os impactos da classificação fiscal de mercadorias nos resultados das organizações.**

### **Resumo**

A classificação fiscal de mercadorias merece tratamento diferenciado, pois define a incidência de diversos tributos nas operações de aquisição e comercialização de mercadorias. O estudo evidenciou que apesar da vulnerabilidade operacional que envolve este processo é possível a geração de informações seguras com a utilização dos procedimentos de governança tributária. A governança tributária pode contribuir com procedimentos mais seguros no processo de gestão fiscal das organizações, gerando controles importantes que possibilitam redução de contingências e oportunidades de redução da carga tributária. O problema de pesquisa analisou os impactos que a classificação fiscal de mercadorias pode causar nos resultados financeiros e econômicos das organizações. O trabalho abordou os principais conceitos sobre classificação fiscal de mercadorias, seus impactos nos resultados das organizações e a importância da governança tributária para reduzir contingências e possibilitar oportunidades de redução da carga tributária. O objetivo geral foi estudar, analisar e demonstrar os impactos do processo de classificação fiscal de mercadorias nos resultados das organizações, por meio da utilização dos procedimentos de governança tributária. A metodologia empregada na elaboração do estudo foi a pesquisa qualitativa em função das características e natureza do problema. O estudo identificou os principais aspectos tributários do processo de classificação fiscal e a contribuição da governança tributária para a obtenção de melhores resultados em uma organização do segmento de eletroeletrônicos em Santa Catarina. Ficou evidenciado os impactos relevantes que a NCM pode causar nos resultados das organizações e as possibilidades de maior segurança neste processo a partir dos procedimentos de governança tributária.

Palavras-chave: Governança Tributária. Classificação Fiscal. Importação. Tributos.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

### **1 Introdução**

As práticas modernas e avançadas de gestão colaboram diretamente no avanço da competitividade das empresas e na evolução dos resultados. Entre as diversas necessidades de aprimoramento destas práticas, no cenário nacional, figura como essencial e diferenciada, a gestão fiscal. Neste contexto, a governança tributária contribui diretamente com procedimentos específicos, gerando segurança das informações, contribuindo na tomada de decisões e na continuidade das organizações. É fundamental no processo de gestão fiscal, pois visa a maximização dos resultados, concentrando esforços na identificação de oportunidades e na minimização das ameaças, evitando equívocos operacionais e melhorando o grau de competitividade das organizações.

A governança tributária representa o conjunto de procedimentos de gestão empresarial engendrados de forma personalizada para cada empresa ou entidade, com vistas à coordenação, controle e revisão dos procedimentos tributários, proporcionando, como resultado, a redução dos riscos fiscais e a consistência e transparência das demonstrações financeiras deixando-as verídicas e confiáveis (AMARAL, 2011, p.10).

Este trabalho pretendeu abordar os principais impactos da classificação fiscal de mercadorias no resultado das organizações e as contribuições do processo de governança tributária na identificação de oportunidades e redução dos riscos de contingências fiscais. O tema classificação fiscal de mercadorias é um assunto essencial para as empresas e precisa ser conduzido por profissionais especializados. Apesar da importância e dos impactos, muitas empresas não tratam este assunto como fundamental e colocam em risco a continuidade dos negócios.

A classificação fiscal de mercadorias também conhecida como NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) define a incidência de vários tributos: Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Impostos sobre Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços (ICMS), entre outros tributos, todos com impactos diretos nos resultados financeiros e econômicos.

Em face do exposto, surge a questão: A classificação fiscal de mercadorias pode causar impactos relevantes que comprometam os resultados financeiros e econômicos das organizações?

A partir do problema exposto, o objetivo deste estudo foi demonstrar os impactos nos resultados das organizações no processo de classificação fiscal de mercadorias na importação de produtos. O estudo evidenciou que apesar da vulnerabilidade operacional que envolve o processo de classificação fiscal de mercadorias é possível a geração de informações seguras por meio da utilização dos procedimentos de governança tributária. A partir da pesquisa descritiva o estudo pretendeu demonstrar os principais aspectos teóricos que fundamentaram o tema em referência.

## **2 Desenvolvimento**

Os tributos incidentes nas operações das organizações representam impactos relevantes nos resultados econômicos e financeiros. Desta forma, atuar em processos que definem a tributação das principais operações é um procedimento específico de governança tributária.

O processo de governança tributária vem crescendo no âmbito nacional nos últimos 15 anos em função das repercussões relacionadas as práticas de corrupção que atingem o cenário internacional e nacional. Ressalta-se que em todas as organizações os tributos representam os maiores impactos nos resultados econômicos e financeiros.

Conforme Amaral (2011, p.10) “a Governança Tributária ganhou espaço com o desenvolvimento da Governança Corporativa, após os escândalos envolvendo os departamentos fiscais e os auditores independentes nas norte-americanas Enron e WorldCom entre outubro de 2001 e março de 2002”.

O objetivo principal dos procedimentos de governança tributária é a minimização das contingências e dos riscos atrelados aos processos de obrigação principal e acessórias dos tributos incidentes nas atividades das organizações. A partir da segurança em relação ao cumprimento legal das obrigações, a principal meta é a redução do ônus tributário por meio de formas lícitas.

Os procedimentos de governança tributária possibilitam revisões permanentes sobre todos os aspectos relacionados aos tributos, partindo das situações operacionais presentes no cotidiano das empresas e atingindo níveis mais estratégicos relacionados ao mapeamento de todos os impactos nos resultados das organizações.

A complexidade das atividades empresariais exige das organizações um alto custo com recursos humanos e tecnológicos, demandando políticas específicas no processo de governança tributária.

Para Amaral (2011) as políticas devem ser adotadas pelas empresas conforme suas especificidades e objetivos, contando com a supervisão de profissionais com excelente qualificação técnica a partir de especializações na área tributária. As principais políticas no seu entendimento são:

- a. **Cumprimento das obrigações tributárias:** criar uma política de cumprimento das obrigações tributárias acessórias, contando com equipe capacitada que consiga interagir bem com todas as demais áreas da corporação;
- b. **Conduta de gerenciamento de riscos tributários:** organizar as atividades da empresa a fim de proporcionar a menor carga tributária e definir quem é o responsável pelas tomadas de decisões;
- c. **Relacionamento com o governo (políticos, ministros e conselheiros políticos externos):** definir políticas de relacionamento para contato com o governo;
- d. **Relacionamento da empresa com seu grupo:** as políticas de Governança Tributária são de responsabilidade do Conselho de Administração ou dos Administradores da própria subsidiária;
- e. **Conduta de planejamento tributário:** manutenção por parte do Conselho de Administração ou dos administradores de uma conduta pré-estabelecida acerca do nível de agressividade do planejamento tributário;
- f. **Relacionamento com as autoridades fiscais:** estabelecer uma política interna de relacionamento com as autoridades fiscais, prezando pela honestidade da empresa em cumprir as obrigações acessórias;
- g. **Relacionamento com sócios, acionistas, imprensa e lobistas:** adotar um manual de procedimentos sobre quais e como serão divulgadas as informações fiscais e os diferentes critérios para cada tipo de destinatário;
- h. **Participação em fóruns de discussão e debates referentes às questões tributárias:** estabelecer quem serão os responsáveis por manifestações formais da empresa sobre tributos, evitando equívocos e contradições.

As políticas mencionadas relatam a necessidade de cumprimento das obrigações acessórias, conduta para gerenciamento de riscos tributários, relacionamentos com diversas partes interessadas, conduta sobre planejamento tributário e participação em eventos referentes às questões tributárias. Desta forma, fica evidente que a governança tributária é muito importante no processo de gestão fiscal visando a redução dos riscos e a utilização de oportunidades legais de redução do ônus tributário.

Os benefícios dos procedimentos de governança tributária são diversos, sendo evidenciados a partir do monitoramento de todas as informações tributárias, gerenciamento dos riscos tributários, garantia do cumprimento das obrigações acessórias, etc. Neste contexto, a governança tributária pode contribuir diretamente no controle e revisão dos procedimentos relacionados ao processo de classificação fiscal de mercadorias por meio da interação com outras áreas, reduzindo os riscos tributários e aumentando as oportunidades para a concretização de melhores resultados econômico e financeiro.

Diante do exposto, este estudo pretende descrever os principais aspectos que podem possibilitar a redução dos riscos fiscais nos processos de classificação fiscal de mercadorias, gerando vantagens competitivas para as organizações a partir dos procedimentos presentes no processo de governança tributária.

A classificação fiscal de mercadorias convencionalmente conhecida no mercado nacional como NCM, adotada pelos países membros do Mercosul desde 1995 é um código de oito (8) dígitos que identifica os produtos por segmentos. A principal finalidade da NCM é a definição das alíquotas dos tributos nas operações no comércio exterior e no território nacional,

no entanto, tem outras finalidades, servindo também para coleta e análise de informações diversas, controle dos órgãos fiscalizadores, etc.

Clemente (2012), esclarece que a classificação fiscal de mercadorias é feita através da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), adotada desde janeiro de 1995 pelos países integrantes do Mercosul, sendo a base o Sistema Harmonizado (SH), desenvolvido pela Organização Mundial do Comércio (OMC).

O SH facilita as negociações comerciais internacionais, sendo que a composição dos códigos do SH, formado por seis (6) dígitos, permite que sejam atendidas as especificidades dos produtos, tais como origem, matéria constitutiva e aplicação, em um ordenamento numérico lógico. O Sistema Harmonizado (SH) abrange:

**Nomenclatura** – compreende 21 seções, composta por 96 capítulos, além das Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição. Os capítulos, por sua vez, são divididos em posições e subposições, atribuindo-se códigos numéricos a cada um dos desdobramentos citados. Enquanto o Capítulo 77 foi reservado para uma eventual utilização futura no SH, os Capítulos 98 e 99 foram reservados para usos especiais pelas Partes Contratantes. O Brasil, por exemplo, utiliza o Capítulo 99 para registrar operações especiais na exportação;

**Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado** – estabelecem as regras gerais de classificação das mercadorias na Nomenclatura;

**Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH)** – fornecem esclarecimentos e interpretam o Sistema Harmonizado, estabelecendo, detalhadamente, o alcance e conteúdo da Nomenclatura.

Segundo Bizelli (2016) o Sistema Harmonizado (SH) proporciona uma estrutura lógica e legal que agrupa 1.241 Posições em 96 Capítulos ordenados em 21 Seções, sendo que cada Posição está identificada por uma chave de quatro dígitos, os dois primeiros indicando o Capítulo e os outros dois indicando a Posição dentro do respectivo Capítulo. As posições podem ainda estar subdivididas em duas ou mais Subposições.

A estrutura numérica da classificação fiscal de mercadorias por meio da NCM em seus oito (8) dígitos, apresenta a seguinte configuração:

99.99.99.99, onde os dois (2) primeiros dígitos do SH – Capítulo: características de cada produto. Os quatro (4) primeiros dígitos do SH – Posição: desdobramento da característica de uma mercadoria identificada no Capítulo. Os seis (6) primeiros dígitos do SH – Subposição: desdobramento da característica de uma mercadoria identificada no Capítulo. O 7º dígito da NCM – Item: classificação do produto. Enquanto o 8º dígito da NCM – Subitem: classificação e descrição mais completa de uma mercadoria.

Para Campoi (2015, p.117),

classificar uma mercadoria na NCM de forma incorreta pode trazer transtornos para as empresas se a empresa for fiscalizada ou, então, caso não haja esta fiscalização, as empresas podem ter a sensação de que suas classificações fiscais estão todas corretas, sem tomar qualquer ação”. Em algum momento, a fiscalização pode chegar até as empresas e os prejuízos serão imensos, comprometendo inclusive as operações da companhia.

O atual cenário econômico nacional evidencia um ambiente altamente competitivo em função da instabilidade política. Neste contexto, as organizações precisam de muita agilidade, criatividade e inteligência para manter-se no mercado. Diante destes aspectos, qualquer vantagem no processo de redução dos custos e despesas pode representar um diferencial significativo de gestão nas organizações.

Neste processo de busca para reduzir custos e despesas, as organizações tentam identificar oportunidades que estão presentes nas várias operações. Ressalta-se que toda e qualquer operação impacta nos resultados das empresas. Portanto, a identificação da

classificação fiscal correta e segura é essencial para o crescimento com sustentabilidade dos negócios.

Segundo Markus (2015, p.1), “pagar impostos corretamente já pode ser considerado uma tarefa difícil para os empresários brasileiros, agora quando o assunto é a correta classificação fiscal dos seus produtos o cenário piora consideravelmente”. A classificação fiscal pode representar oportunidades ou riscos, pois define a incidência de diversos tributos incidentes nas atividades de aquisições e comercializações das organizações.

A NCM definida deve ser consultada na Tarifa Externa Comum (TEC) para verificar a incidência tributária nas operações do comércio exterior. Para as importações de mercadorias o impacto é muito relevante em função dos diversos tributos incidentes, enquanto nas operações de exportação os impactos são menores.

A Tarifa Externa Comum (TEC) relaciona todas as NCMs nos capítulos e seções presentes no Sistema Harmonizado (SH), possibilitando a consulta dos tributos incidentes e as respectivas alíquotas aplicadas às mercadorias importadas ou exportadas. Neste contexto, a utilização equivocada de uma NCM pode gerar incidência maior ou menor de tributos nas respectivas operações.

A NCM define as alíquotas de alguns tributos incidentes sobre as operações de comércio exterior e na comercialização de produtos no mercado nacional. Na importação de mercadorias de maneira mais abrangente, os principais impactos da NCM estão relacionados na definição das alíquotas do II e do IPI, além de possibilitar incidência diferenciada destes tributos por meio de *Ex-tarifário* e no ICMS, por meio de tratamento interno diferenciado.

Neste contexto, é possível evidenciar os vários impactos que a utilização da NCM equivocada pode gerar nos resultados financeiros e econômicos das organizações. Portanto, se faz necessário o detalhamento dos tributos vinculados a classificação fiscal de mercadorias a partir da NCM relacionada.

O órgão responsável por fiscalizar se a mercadoria está corretamente classificada é a Secretaria da Receita Federal do Brasil, definindo que cabe ao fabricante da mercadoria ou importador atribuir a classificação fiscal correta ao produto.

O processo de classificação fiscal de mercadorias é complexo e deve ser conduzido por profissionais experientes, que além do conhecimento técnico do produto, precisam dominar todas as regras que disciplinam este tema. A classificação fiscal de mercadorias deve ser feita a partir das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) e pelas Regras Gerais Complementares (RGC).

Segundo Bizelli (2016, p.69) “ não obstante, diversas outras fontes subsidiárias podem ser utilizadas no trabalho de classificação – Manuais de Classificação, Índices Alfabéticos de Mercadorias, Notas Explicativas, Pareceres e Despachos de órgãos governamentais etc.”. Os especialistas no assunto esclarecem que mesmo utilizando as diversas fontes de pesquisa sobre o tema, ainda surgem dúvidas que geram insegurança em relação a definição mais adequada da classificação fiscal.

Diante do exposto, vários impactos tributários estão relacionados ao processo de classificação fiscal de mercadorias, podendo gerar pagamentos indevidos dos tributos em decorrência da utilização de NCM indevida, multa na importação de mercadorias sobre o valor aduaneiro, não utilização de benefícios fiscais estaduais atrelados a determinados códigos de NCM. Além da não utilização da redução de alíquotas do II e IPI no caso de produtos enquadrados em *Ex-Tarifário*.

O Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços em sua página na internet explica que o regime de *Ex-Tarifário* consiste na redução temporária da alíquota do imposto de importação de bens de capital (BK) e de informática e telecomunicação (BIT), assim grafados na Tarifa Externa Comum do Mercosul (TEC), quando não houver a produção nacional equivalente. Ou seja, representa uma redução no custo do investimento.

O tema classificação fiscal de mercadorias é muito abrangente e complexo, pois representa diversos dispositivos legais constantes na legislação aduaneira e tributária no âmbito nacional e internacional. Desta forma, este trabalho pretende abordar os principais conceitos vinculados ao entendimento referente aos impactos tributários, não explorando neste contexto, as diversas regras sobre o processo de classificação fiscal de mercadorias.

As importações de mercadorias recebem uma incidência tributária relevante em função das regulações do comércio internacional e pelo fato de ser uma importante fonte de receita para o governo. Estes tributos resultam em impactos nos resultados financeiros e econômicos das empresas que atuam no comércio exterior, pois alguns estão inseridos nos custos e outros apresentam reflexos financeiros.

Segundo Ashikaga (2008) na importação de bens estrangeiros, ocorrerá fato gerador do II, do IPI, ICMS, além da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS - importação) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS - importação), instituídos pela Lei nº. 10.865/04.

O presente trabalho abordará os tributos em que a classificação fiscal da mercadoria é responsável pela definição das respectivas alíquotas a partir da NCM. Neste aspecto, nas operações de importação, a NCM define as alíquotas do II e IPI no âmbito federal e do ICMS no âmbito estadual. Existem nas operações de importações outros tributos que não serão mencionados por ausência de vínculo direto com a classificação fiscal de mercadorias.

O II é um imposto de competência federal que incide sobre a entrada de produtos no território nacional. O conceito de produto é amplo e abrange tanto mercadorias (finalidade comercial) como outros bens destinados ao consumo, tais como os insumos para o processo produtivo, bens para o ativo imobilizado e materiais intermediários.

Segundo Lopez e Gama (2008) o II é um tributo federal, que incide sobre a mercadoria estrangeira quando de sua entrada no território nacional ou de sua nacionalização (fato gerador). Considera-se estrangeira a mercadoria desnacionalizada, sendo que o imposto não incide em algumas situações de retorno de mercadoria alheias à vontade do exportador.

Os produtos são relacionados na TEC conforme classificação fiscal específica formada por oito dígitos, a qual define a alíquota do II. Este percentual é aplicado sobre a base de cálculo definida na legislação vigente. O Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009, conhecido como Regulamento Aduaneiro (RA), regulamenta a administração das atividades aduaneiras, a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior.

O IPI é um tributo de competência da União, sendo seletivo em função da essencialidade do produto, quanto mais importante for o produto para a economia, menor deverá ser as suas alíquotas. A alíquota do imposto será definida por meio da classificação fiscal do produto relacionada na Tabela de Incidência do IPI (TIPI).

Este tributo tem também como característica importante, o regime de não-cumulatividade do imposto, ou seja, o imposto pago na etapa de aquisição pode ser compensado com o imposto incidente da etapa de comercialização. Este regime permite a incidência do imposto sobre o valor agregado da operação.

Para Araujo e Sant'Ana (2016, p. 73)

a doutrina nacional é unânime em descrever o princípio constitucional da não cumulatividade como uma faculdade do sujeito passivo de abater o imposto devido pelos fatos jurídicos tributários que praticar com os créditos referentes às operações ou prestações anteriores, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

O imposto incide na importação de insumos, bens para o ativo imobilizado e mercadorias em geral. Na importação de mercadorias o fato gerador do IPI é o desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira. O valor tributável é o mesmo que serviu de

base de cálculo para o imposto de importação, acrescido do montante do próprio imposto de importação.

O IPI, assim como o II são impostos federais não submetidos ao princípio tributário da anterioridade, sendo assim, as alíquotas podem ser alteradas a qualquer momento, inclusive, durante o próprio exercício financeiro. Este aspecto permite ao governo o controle das operações de comércio exterior por meio do efeito regulatório.

O ICMS é um imposto de competência estadual que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

O imposto também incide sobre operações de importação, qualquer que seja a sua finalidade, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio do destinatário da mercadoria. As normas gerais relativas ao imposto estão previstas na Lei Complementar nº 87/96, de abrangência nacional, conhecida como Lei Kandir.

Melo (2008) esclarece que o ICMS incidirá sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, cabendo o imposto ao estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço.

O ICMS também é um imposto não-cumulativo, ou seja, seguindo a mesma lógica do IPI, as aquisições geram créditos, que serão compensados com as saídas de mercadorias. A alíquota do ICMS corresponde ao percentual determinado na legislação tributária estadual, aplicado à base de cálculo, resultando no valor do tributo a ser recolhido. No Estado de Santa Catarina, por exemplo, a alíquota geral aplicada nas importações de mercadorias é 17% (dezesete por cento). No entanto, se a mercadoria apresentar tratamento tributário diferenciado por meio de benefício fiscal o imposto pode ser reduzido, nestes casos vinculados a classificação fiscal da mercadoria.

### **3 Metodologia**

A metodologia empregada na elaboração do presente estudo foi a pesquisa qualitativa, em função das características e da natureza do problema. Com base na utilização da pesquisa descritiva, o trabalho pretende demonstrar os principais aspectos teóricos que fundamentam o tema em referência a partir da abordagem em teorias sobre o assunto.

A técnica utilizada na obtenção dos propósitos desta pesquisa é do tipo indireta, esclarecida por Marconi e Lakatos (2007) como a fase da pesquisa realizada com o intuito de recolher informações prévias sobre o campo de interesse.

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

O presente estudo se utilizará do procedimento técnico do estudo de caso para contribuir com o conhecimento a partir de experiências organizacionais vinculadas ao tema proposto. As dificuldades de levantamentos de dados específicos e muitas vezes confidenciais das organizações em relação aos processos estratégicos conduziram para o método de pesquisa em referência.

Nessa pesquisa optou-se por realizar o trabalho em uma organização que importa produtos acabados e revende no mercado nacional, facilitando a coleta de dados e informações pertinentes aos processos de classificação fiscal de mercadorias e de governança tributária.

O presente trabalho limitou-se a estudar uma organização do ramo de eletroeletrônicos localizada em Santa Catarina. Sendo assim, as conclusões aqui levantadas dizem respeito ao

estudo desse caso, não sendo possível a generalização dos resultados. O estabelecimento realiza operações de importação de produtos acabados e comercializa estes produtos no território nacional, principalmente no estado de São Paulo, sendo que estas operações estão atreladas ao propósito da pesquisa em relação aos processos de classificação fiscal de mercadorias com impactos tributários e aos procedimentos de governança tributária necessários para a obtenção de melhores resultados.

Desta forma, foram analisadas as operações de um produto importado enquadrado na NCM 84.71.70.12 – Discos Rígidos, evidenciando os impactos tributários vinculados a respectiva classificação fiscal de mercadorias adotada e as correções identificadas pelo comitê criado a partir dos procedimentos de governança tributária.

#### 4 Importação da mercadoria após definição da NCM

O processo de importação é caracterizado pela entrada de mercadorias oriundas do exterior no território nacional, ocorrendo segundo a legislação brasileira o desembaraço aduaneiro. Em relação ao aspecto cambial o pagamento desta importação representa saída de divisas.

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

A NCM define as alíquotas do II e do IPI, conforme já abordado neste estudo, representando impactos também, na tributação do ICMS. Neste contexto, para evidenciar os impactos da NCM nestes tributos, apresenta-se dados de uma operação de importação realizada por uma empresa do segmento de eletroeletrônicos situada em Santa Catarina. Os dados da operação são referentes ao ano de 2017. Não serão considerados nesta análise os demais tributos, apenas os que em regra geral sofrem impactos tributários diretos a partir da definição da classificação fiscal de mercadorias.

A Tabela 1 apresenta os dados referentes à importação de um produto oriundo da China.

Tabela 1 – Produto importado da China

NCM	Descrição	Valor Unitário (R\$)	Alíquota II	Alíquota IPI	Alíquota ICMS
8471.70.12	Unidades de discos rígidos	140,00	8%	10,00%	17%

Fonte: elaborado pelos autores

O total de produtos importados referentes ao processo acima representaram 10.000 (dez mil) peças. Desta forma, a Tabela 2 apresenta o valor total da operação.

Tabela 2 – Montante de produtos importados

NCM	Descrição	Valor Unitário (R\$)	Quantidade	Valor Total (R\$)
8471.70.12	Unidades de discos rígidos	140,00	10.000	1.400.000,00

Fonte: elaborado pelos autores

O valor total da operação de importação para a mercadoria é de R\$ 1.400.000,00 que servirá de base para cálculo dos tributos mencionados, ou seja, II, IPI e ICMS incidentes no processo de importação.

A base de cálculo do II é o valor aduaneiro da mercadoria definido no documento de importação, sendo que a alíquota consta na TEC conforme a NCM/SH. Para Lopez e Gama (2008) o cálculo consiste na aplicação da alíquota detalhada na Tarifa Externa Comum (TEC) sobre o valor aduaneiro. Assim, a Tabela 3 apresenta o valor do II a partir da NCM utilizada.

Tabela 3 – Valor do II

NCM	Descrição	Valor da Mercadoria (R\$)	Alíquota II	Valor do II (R\$)
8471.70.12	Unidades de discos rígidos	1.400.000,00	8%	112.000,00

Fonte: elaborado pelos autores

A base de cálculo do IPI na operação de importação é o valor aduaneiro da mercadoria definido no documento de importação mais o Imposto de Importação (II). Para Ashikaga (2008) o cálculo consiste na multiplicação da base de cálculo do IPI (valor aduaneiro + II) pela alíquota constante na TIPI conforme NCM/SH. Desta forma, a Tabela 4 apresenta o valor do IPI a partir da NCM utilizada.

Tabela 4 – Valor do IPI

NCM	Descrição	Base de Cálculo do IPI (R\$)	Alíquota IPI	Valor do IPI (R\$)
8471.70.12	Unidades de discos rígidos	1.512.000,00	10%	151.200,00

Fonte: elaborado pelos autores

A base de cálculo do ICMS na operação de importação no Estado de Santa Catarina é a soma das seguintes parcelas definidas no RICMS/SC:

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

Este estudo não vai abordar as diversas despesas acessórias vinculadas aos desembolsos de logística e despachos de mercadorias importadas, limitando-se a apontar as alíquotas sobre as respectivas bases de cálculo. Neste contexto, a Tabela 5 apresenta o valor do ICMS a partir da NCM utilizada. Sendo a base de cálculo a soma do Valor aduaneiro + II + IPI + ICMS por dentro (montante dividido por 0,83).

Tabela 5 – Valor do ICMS

NCM	Descrição	Base de Cálculo do ICMS (R\$)	Alíquota ICMS	Valor do ICMS (R\$)
8471.70.12	Unidades de discos rígidos	2.003.855,42	17%	340.655,42

Fonte: elaborado pelos autores

A operação de importação da mercadoria classificada na NCM 84.71.70.12 – Unidades de discos rígidos, apresentou um valor relevante de tributos relacionados diretamente ao processo. Neste sentido a Tabela 6 apresenta um resumo destes tributos.

Tabela 6 – Resumo dos tributos

Valor da Mercadoria (R\$)	Valor do II (R\$)	Valor do IPI (R\$)	Valor do ICMS (R\$)	Valor Total dos Tributos (R\$)
1.400.000,00	112.000,00	151.200,00	340.655,42	603.855,42

Fonte: elaborado pelos autores

A tabela acima demonstra que o impacto dos tributos no processo de importação vinculados a definição da classificação fiscal de mercadorias ou NCM foi relevante, representando mais de 43% do valor da mercadoria. Portanto, um erro no processo de classificação fiscal afeta significativamente os resultados econômico e financeiro das organizações.

## 5 Análise e interpretação dos resultados

A partir da adoção das políticas de governança tributária mencionadas neste estudo, a organização envolvida no processo de importação iniciou condutas de gerenciamento de riscos tributários, por meio da organização das atividades operacionais, visando a redução da carga tributária e a eliminação dos equívocos e contradições relacionadas ao processo de gestão fiscal. A primeira ação foi a criação de um comitê de governança tributária para revisão e validação da NCM utilizada no principal processo de importação, ou seja, o produto importado classificado na NCM 84.71.70.12. Este processo foi conduzido por profissionais das áreas tributária, jurídica, engenharia e técnicos especializados em classificar mercadorias diversas. Todos os profissionais passaram por processo de capacitação específico em fóruns e debates sobre todas as regras vigentes referentes ao processo de classificação fiscal de mercadorias, constantes no Sistema Harmonizado (SH).

O comitê foi estabelecido para garantir as melhores práticas de governança tributária em todos os processos vinculados à gestão fiscal. Para o processo de definição da NCM, os procedimentos foram diversos: revisão de cadastros (saneamento), parecer de especialistas, verificação de soluções de consultas da Receita Federal, elaboração e envio de consultas específicas para a Receita Federal, acompanhamento integral sobre toda a legislação referente ao tema, etc.

Após a revisão de todo o processo que envolve a definição da NCM pelo referido comitê, onde foram analisados todos os aspectos técnicos e legais do processo de classificação fiscal de mercadorias, foi possível identificar a existência de algumas situações diferentes relacionadas a classificação fiscal adotada. A primeira constatação foi a existência de *Ex-Tarifário* para a mercadoria importada na posição 84.71.70.12 – Unidade de discos rígidos, conforme demonstra o Quadro 1 abaixo.

Quadro 1 – *Ex-Tarifário* 001

8471.70.12	Ex 001 - Unidades de discos rígidos, com um só conjunto cabeça-disco (HDA “Head Disk Assembly”), com interface SATA, MTBF igual ou superior a um milhão de horas, ciclo de operação 24 x 7 (vinte e quatro horas diárias, operando sete dias por semana), destinadas para armazenamento de dados de áudio e/ou vídeo, desenvolvidas para operação em temperatura ambiente dentro da faixa entre 0 e 60°C ou excedendo-a, resistência à choques de no mínimo 65G, com duração de 2ms em operação, durante processo de leitura.
------------	---

Fonte: Tarifa Externa Comum (TEC)

Este tratamento diferenciado por meio de *Ex-tarifário* está vigente até 30 de junho de 2019 nos termos da Resolução Camex nº 50 de 05/07/2017. Segundo Diez (2015, p.1) “o regime do *Ex-tarifário* tem como maior objetivo a redução de custos de investimentos por parte da indústria, que incapaz de encontrar determinado bem de capital, de informática ou telecomunicação no mercado brasileiro, recebe este incentivo para que o bem seja adquirido no mercado internacional através da importação”. Este tratamento tributário diferenciado aplica-se ao produto importado, independentemente se este produto será utilizado no processo produtivo do importador ou diretamente para revenda no mercado nacional.

A segunda constatação foi a possibilidade de não tributar o ICMS na operação de importação desembaraçada em Santa Catarina por meio da utilização de diferimento do imposto, conforme previsão legal constante no Decreto Nº 2.870/01 (Regulamento do ICMS de SC ou RICMS/SC). A previsão legal para esta operação encontra-se no Anexo 03, capítulo II, artigo 10, inciso III, do Decreto Nº 2.870/01(RICMS/SC):

Mediante regime especial, concedido pelo Diretor de Administração Tributária, poderá ser diferido para a etapa seguinte de circulação da entrada no estabelecimento importador, o imposto devido por ocasião do desembarço aduaneiro, na importação realizada por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, situados neste Estado, de: ...  
III - mercadoria destinada à comercialização;

Conforme Gorges (2009), o diferimento é a figura jurídica que prevê a transferência da responsabilidade do recolhimento para a etapa seguinte da circulação da mercadoria, sendo aplicado, em regra geral, nas operações internas. Desta forma, a partir do pleito e da obtenção do regime especial mencionado na legislação de Santa Catarina, a empresa ficou desobrigada de fazer o recolhimento do ICMS no desembarço de mercadorias importadas realizadas por intermédio de portos e aeroportos situados no referido Estado.

A mercadoria importada objeto deste estudo foi reenquadrada com segurança técnica e legal no EX 001 da NCM 84.71.70.12, sendo que a redução do II foi de 8% para 0%, demonstrado no Quadro 2, além de iniciar a utilização do diferimento do ICMS nas operações seguintes de importação.

Quadro 2 – Comparativo da NCM com Ex 001

NCM	DESCRIÇÃO	II		IPI
		N	EX	N
8471.70.12	Para discos rígidos, com um só conjunto cabeça-disco 10,00 (HDA)	8%		10%
8471.70.12	Ex 001 - Unidades de discos rígidos, com um só conjunto cabeça-disco (HDA “Head Disk Assembly”), com interface SATA, MTBF igual ou superior a um milhão de horas, ciclo de operação 24 x 7 (vinte e quatro horas diárias, operando sete dias por semana), destinadas para armazenamento de dados de áudio e/ou vídeo, desenvolvidas para operação em temperatura ambiente dentro da faixa entre 0 e 60°C ou excedendo-a, resistência à choques de no mínimo 65G, com duração de 2ms em operação, durante processo de leitura.	8%	0%	10%

Fonte: Tarifa Externa Comum (TEC)

O quadro acima evidencia a diferenciação da tributação normal (N) do II de 8% para 0% a partir do enquadramento no EX 001 da posição da NCM 84.71.70.12 vigente até 30 de junho de 2019. As tabelas abaixo demonstram os recálculos dos tributos a partir da utilização da NCM correta enquadrada no EX 001 da posição 84.71.70.12 e da utilização do regime especial que possibilita o diferimento do ICMS em Santa Catarina (SC).

Tabela 7 - Recálculo do II

NCM	Descrição	Valor da Mercadoria (R\$)	Alíquota II	Valor do II (R\$)
8471.70.12	Unidades de discos rígidos	1.400.000,00	0%	0,00

Fonte: elaborado pelos autores

Tabela 8 - Recálculo do IPI

NCM	Descrição	Base de Cálculo do IPI (R\$)	Alíquota IPI	Valor do IPI (R\$)
8471.70.12	Unidades de discos rígidos	1.400.000,00	10%	140.000,00

Fonte: elaborado pelos autores

Tabela 9 - Recálculo do ICMS

NCM	Descrição	Base de Cálculo do ICMS (R\$)	Alíquota ICMS	Valor do ICMS (R\$)
8471.70.12	Unidades de discos rígidos	0,00	Diferimento	0,00

Fonte: elaborado pelos autores

Tabela 10 - Recálculo do Total de tributos

Valor da Mercadoria (R\$)	Valor do II (R\$)	Valor do IPI (R\$)	Valor do ICMS (R\$)	Valor Total dos Tributos (R\$)
1.400.000,00	0,00	140.000,00	0,00	140.000,00

Fonte: elaborado pelos autores

Tabela 11 – Diferença na tributação após procedimentos de Governança Tributária

Valor da Mercadoria (R\$)	Diferença do II (R\$)	Diferença do IPI (R\$)	Valor do ICMS (R\$)	Redução Tributária (R\$)
1.400.000,00	112.000,00	11.200,00	340.655,42	463.855,42

Fonte: elaborado pelos autores

As diferenças acima representam uma redução no resultado econômico de R\$ 112.000,00 referente ao Imposto de Importação (II), pois este tributo impacta diretamente no custo da mercadoria importada por ser apurado de forma cumulativa. Portanto, este reflexo aumenta o lucro da empresa em R\$ 112.000,00. O efeito no resultado financeiro nesta operação é de R\$ 351.855,42, referente a redução do IPI (R\$ 11.200,00) e do ICMS (R\$ 340.655,42). Estes tributos são não cumulativos e não integram o custo das mercadorias importadas, portanto, o efeito é financeiro (fluxo de caixa).

Neste contexto, a empresa importadora deixou de desembolsar financeiramente (fluxo de caixa), no processo de desembaraço das mercadorias importadas, o valor de R\$ 463.855,42, ou seja, mais de 33% do valor das mercadorias. O impacto no resultado econômico (redução de custos) foi de R\$ 112.000,00, ou seja, exatamente 8% de redução.

Os procedimentos de governança tributária evidenciaram as oportunidades relacionadas a redução dos tributos incidentes no processo de importação de mercadoria, demonstrando os impactos positivos nos resultados econômico e financeiro. No entanto, o estudo aprofundado realizado pelo comitê de governança tributária responsável pelo processo

de revisão e validação, identificou riscos relacionados ao processo de importação do produto classificado na NCM 84.71.70.12, denominado Discos rígidos.

Os riscos também estão vinculados a utilização da NCM incorreta, ou seja, utilizar a NCM sem considerar o *Ex-Tarifário* 001 para o produto em referência, pois é uma obrigação adotar a classificação fiscal de mercadorias mais específica para o produto importado.

Segundo Chebabi (2009, p.1) “em um despacho aduaneiro de importação, a classificação fiscal de um bem para o qual existe “ex-tarifário” específico obriga o importador a utilizá-lo, mesmo que não seja originário de pedido formal do importador”. O autor esclarece que a não utilização da exceção tarifária ocasiona a aplicação da multa de 1% sobre o valor aduaneiro, conforme definida em regulamento.

Os riscos da empresa neste ponto são a penalidade por meio de multa sobre o valor aduaneiro, neste caso, R\$ 14.000,00 (R\$ 1.400.000,00 x 1%), além de pagar tributos a mais que o devido e atrasar o processo de desembaraço aduaneiro e liberação da mercadoria para comercialização.

Segundo Campoi (2015, p. 117) “o simples enquadramento incorreto do código por si só já sujeita a empresa à multa de 1% sobre o valor da mercadoria, conforme artigo 711 do Regulamento Aduaneiro – RA (Decreto nº 6.579/2009). O processo de classificação fiscal de mercadorias é realmente muito complexo e neste estudo ficou evidenciado que até a não utilização de alíquota menor para o II, em função da existência de *Ex-tarifário*, pode penalizar a empresa com multa de 1% do valor aduaneiro, mesmo a empresa recolhendo tributos a mais. Neste contexto, onde ficam demonstrados os impactos relevantes por meio das oportunidades e dos respectivos riscos vinculados a um produto específico, verifica-se a necessidade de políticas de governança tributária que possam contribuir para a eficiência das organizações e resultados eficazes no âmbito econômico e financeiro.

## 6 Considerações

A pesquisa analisou os principais impactos da definição equivocada da classificação fiscal de mercadorias para produtos importados, e observou que os reflexos tributários neste processo são relevantes e podem distorcer os resultados financeiros e econômicos. A hipótese levantada por esta pesquisa foi comprovada, ou seja, a definição da classificação fiscal de mercadorias deve ser de responsabilidade técnica de quem conhece todas as características e recursos dos produtos fabricados e importados.

O objetivo principal dos procedimentos de governança tributária é a minimização das contingências e dos riscos atrelados aos processos de obrigação principal e acessórias dos tributos incidentes nas atividades das organizações. Para tanto, o presente trabalho alcançou o objetivo geral, concluindo que apesar da vulnerabilidade operacional que envolve o processo de classificação fiscal de mercadorias é possível a geração de informações seguras por meio da utilização dos procedimentos de governança tributária.

Com o intuito de atingir o objetivo geral proposto, buscou-se inicialmente atender os objetivos específicos a partir da verificação dos principais conceitos no processo de classificação fiscal de mercadorias e dos procedimentos de governança tributária a partir da definição das principais políticas que contribuem significativamente no processo de gestão fiscal. As políticas mencionadas relataram a necessidade de cumprimento das obrigações acessórias, conduta para gerenciamento de riscos tributários, relacionamentos com diversas partes interessadas, participação em eventos referentes às questões tributárias, etc. Foi demonstrado os impactos da classificação fiscal incorreta das mercadorias e os impactos positivos da utilização das práticas de governança tributária, alcançando os objetivos específicos da pesquisa.

O problema de pesquisa foi resolvido por meio da análise e interpretação dos resultados que evidenciaram a importância da governança tributária no processo de gestão fiscal, contribuindo de forma efetiva na redução dos riscos e na identificação de oportunidades legais para redução do ônus tributário.

Os resultados apresentados na empresa estudada demonstraram que as ações implantadas pelo comitê de governança tributária resultaram em oportunidades relacionadas à redução dos tributos incidentes no processo de importação de mercadoria, gerando impactos positivos nos resultados econômico e financeiro. A redução de custos foi de R\$ 112.000,00, ou seja, exatamente 8% de redução, possibilitando um lucro maior. Enquanto a redução financeira (fluxo de caixa), no processo de desembaraço das mercadorias importadas, foi de R\$ 463.855,42, representando uma redução de 33% de desembolso em relação ao valor das mercadorias.

O presente trabalho buscou divulgar a importância do processo de classificação fiscal de mercadorias, a complexidade deste mecanismo de codificação, os impactos relevantes que a NCM pode causar nos resultados das organizações e as possibilidades de ter mais segurança neste processo a partir dos procedimentos existentes na governança tributária. O estudo limitou-se a analisar uma única empresa, no entanto, pode servir de base para pesquisas futuras sobre o tema em referência.

Finalmente, conclui-se que a governança tributária pode contribuir na minimização das contingências e dos riscos atrelados aos processos de obrigação principal e acessórias dos tributos incidentes nas atividades das organizações e na otimização dos resultados a partir da redução do ônus tributário por meio de formas lícitas.

## Referências

AMARAL, Gilberto Luiz do. **Governança Tributária: imprescindível para as empresas.** Disponível em: <http://www.governancatributaria.com.br/> Acessado em 10 de novembro de 2017.

AMARAL, Letícia Mary Fernandes do. **Governança Tributária na prática.** Disponível em: <http://www.governancatributaria.com.br/> Acessado em 11 de novembro de 2017.

ARAUJO, Elaine Cristina de; SANT'ANA, Fernando Henrique Silva. **Desenvolvimento de Analista Fiscal: ICMS, IPI, ISS, PIS/Pasep e Cofins.** 2ª ed. São Paulo: IOB –SAGE, 2016.

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

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

BIZELLI, João dos Santos. **Classificação fiscal de mercadorias.** São Paulo: Aduaneiras, 2016.

BRASIL, Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001. Aprova o Regulamento do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS do Estado de Santa Catarina. **Diário Oficial do Estado de Santa Catarina**, SC, 2001. Disponível em <http://www.sef.sc.gov.br/> Acesso em 20 out. 2017.

BRASIL, Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. **Diário Oficial da União**, Brasília, 06/02/2009. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br> Acesso em 20 out. 2017

BRASIL, Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27/12/2002. Disponível em <http://www.fiscodata.com.br> Acesso em 20 out. 2017.

CAMPOI, Felipe. **Classificação fiscal de mercadorias na prática**. 2ª ed. São Paulo: IOB-SAGE, 2015.

CHEBABI, Rogério Zarattini. **Obrigatoriedade do uso do Ex-Tarifário já existente**. Publicado em 29 de setembro de 2009. Disponível em <https://www.aduaneirotributario.com/>. Acesso em 22 out.2017.

CLEMENTE, Clóvis adriano. **A importância da classificação fiscal de mercadorias**. Publicado em 22 de julho de 2012. Disponível em <http://www.comexblog.com.br>. Acesso em 20 set.2017.

CONGRESSOS. I. AMARAL, Gilberto Luiz do. II. Amaral, Letícia Mary Fernandes do. **II Congresso Brasileiro de Governança Tributária: diminuição de riscos tributários e aumento da lucratividade empresarial**. Curitiba: Blanche, 2014.

DIEZ, Renan Rossi. **O que é Ex-Tarifário?**. Publicado em 09 de agosto de 2015. Disponível em <https://www.administradores.com.br/>. Acesso em 13 nov.2017.

GORGES, José Almir. **Dicionário do ICMS – SC: o ICMS de A a Z**. 9ª ed. Blumenau/SC: Nova Letra, 2009.

LOPEZ, José Manoel Cortinas; GAMA, MARILZA. **Comércio exterior competitivo**. 3ª ed. São Paulo: Aduaneiras, 2008.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamento de metodologia científica**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARKUS, Leandro. **Classificação fiscal: Ponto de partida para economia tributária**. Publicado em 07 de julho de 2015. Disponível em <http://www.leandromarkus.com.br>. Acesso em 22 set.2017.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008. MINISTÉRIO DA INDÚSTRIA, COMÉRCIO EXTERIOR E SERVIÇOS. Disponível em <http://www.mdic.gov.br/> Acesso em 11 nov.2017.