

BENEFÍCIOS FISCAIS E TRIBUTÁRIOS NAS IMPORTAÇÕES: UM ESTUDO DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA APLICADO ÀS ENTIDADES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

TAX BENEFITS AND TAX ON IMPORTS: A STUDY OF BRAZILIAN LAW APPLIED TO ENTITIES PUBLIC ADMINISTRATION

Jardel Romeu Schneider¹

RESUMO

Diante dos desafios de se reduzir custos e de se maximizar resultados, assim como de se buscar sempre a melhoria da qualidade dos serviços prestados, as entidades da administração pública direta e autárquica devem buscar alternativas que as tornem mais eficazes, eficientes e menos onerosas. Quando optam por operar no comércio exterior, essas entidades podem se valer de benefícios, fiscais e tributários, concedidos pela legislação brasileira, que objetivam estimular o desenvolvimento ou, ainda, incentivar investimentos em determinadas áreas, setores, quais sejam: educação, pesquisa científica e tecnológica, inclusão digital, etc. Vale mencionar, contudo, que poucas dessas organizações possuem conhecimento sobre essa seara. Assim sendo, muitas vezes, por desconhecimento, desembolsam valores consideráveis em tributos, quando da aquisição de mercadorias importadas, sem, por ventura, cogitarem a existência de legislação que as ampara no tocante à isenção e/ou imunidade tributária de impostos. Já, as entidades que detêm esse conhecimento podem, com as importações, reduzir custos e oferecer melhores serviços à sociedade. Ressalta-se que, de acordo com Almeida e Theóphilo (2012), as importações têm papel fundamental no crescimento, desenvolvimento e diversificação de diversos setores de atividades.

Dessa forma, o presente estudo tem o objetivo de verificar quais são os benefícios fiscais e tributários existentes na legislação brasileira que podem ser gozados pelos entes da administração pública direta e autárquica na importação de bens.

Palavras-Chave: Gestão Pública; Direito Tributário; Administração Pública Direta e Autárquica; Importação; Benefícios Fiscais e Tributários.

¹ Possui graduação em Administração pela Universidade Federal de Santa Maria - UFSM e Pós-graduação em Gestão Pública pela UFSM. Atualmente é Administrador do quadro de técnico-administrativos da UFSM, Santa Maria, Rio Grande do Sul, Brasil. E-mail: jardel.schneider@ufsm.br / jardelrs@yahoo.com.br.

ABSTRACT

Facing the challenges of reducing costs and maximizing results, as well as seeking an improvement in the quality of services, entities of public administration and local government should directly seek alternatives to make them more effective, efficient and less costly. When you choose to operate in foreign trade, these entities can take advantage of tax benefits, granted by the Brazilian legislation, which aim to encourage the development or even investments in certain areas, sectors, namely: education, scientific research and technology, digital inclusion, etc... It's worth mentioning, however, that these organizations do not have enough knowledge in this area. Therefore, often through ignorance, disburse considerable sums in taxes when purchasing imported goods without even wondering the existence of legislation that protects them, regarding immunity or exemption in tax matters. Now, entities that hold this knowledge may, with imports, reduce costs and provide better service to society. It is noteworthy that, according to Almeida and Theóphilo (2012), imports have an important role in growth, development and diversification of activities in various sectors.

Thus, this study aims to check which are the fiscal and tax benefits existing under Brazilian law that may be taken by the direct and indirect public administration entities in the import of goods.

Keywords: *Public Management, Tax Law, Direct and Indirect Public Administration, Import, Tax Benefits and Tax.*

1. INTRODUÇÃO

O mundo organizacional vive num cenário de grandes desafios, aonde se busca, cada vez mais, a redução de custos e, além disso, a melhora na qualidade dos serviços prestados. Na busca de alternativas para o alcance desses objetivos, muitas organizações têm demonstrado interesse em operar no comércio exterior por meio das importações.

As importações são o fluxo de bens e serviços para o mercado de um país, tanto para consumo, quanto para bens de capital e matérias-primas para produção doméstica. Elas formam a base do comércio internacional. Além disso, cabe salientar que os bens e serviços trazidos de fora, requerem o envolvimento de autoridades aduaneiras e são frequentemente sujeitos a quotas de importação, a tarifas e a acordos comerciais. (SHVOONG, 2011).

As importações são utilizadas por organizações que pretendem adquirir mercadorias ou serviços de outros países a fim de, principalmente, incrementar ou desenvolver seus negócios. Esse processo, que tem apresentado grande crescimento nos últimos anos, objetiva a melhoria das atividades das organizações, a diversificação de suas operações e a redução de custos, buscando, assim, destaque dentro das áreas em que atuam. Vale mencionar que as importações cresceram consideravelmente por causa da valorização do câmbio e porque alguns setores necessitam e outros estabelecem preferência em relação às mercadorias

importadas. Entre os produtos importados, merecem destaque os relacionados às pesquisas científicas e tecnológicas.

Nessa esteira, as organizações públicas que desejam operar no comércio exterior devem munir-se de informações que contemplem aspectos administrativos, fiscais e tributários, assim como conhecer a conjuntura do mercado externo e interno. Elas devem, antes de qualquer coisa, fazer um estudo preventivo dos efeitos jurídicos e econômicos da ação que se pretende tomar. Nesse contexto, ressalta-se que a legislação fiscal e tributária brasileira permite, em muitos casos, a utilização de mecanismos, benefícios fiscais e tributários, legalmente aceitos para este fim. Cabe informar, também, que os entes da administração pública direta e autárquica, muitas vezes, por desconhecimento desses instrumentos, desembolsam valores consideráveis com o pagamento desnecessário de tributos.

Levando em consideração a legislação fiscal e tributária esparsa sobre importações, o desconhecimento dessa legislação por parte dos entes públicos, bem como a possibilidade de economia de recursos públicos e de melhoria dos serviços prestados, a presente pesquisa tem como problema verificar quais são os benefícios fiscais e tributários, presentes na legislação brasileira, de que podem se valer as organizações da administração pública direta e autárquica na importação de bens.

Nesse contexto, o objetivo deste trabalho consiste em verificar quais são os benefícios fiscais e tributários que podem ser gozados pelas instituições da administração pública direta e autárquica na importação de bens. Ainda sim, possui como objetivos específicos: encontrar as legislações que trazem esses benefícios; determinar quais são esses benefícios; especificar os tributos alcançados por eles; e trazer os requisitos necessários para a sua concessão.

Com este trabalho, não se pretende esgotar o estudo sobre o assunto, o qual é vasto, mas convidar o leitor a se aprofundar no mesmo, haja vista a infinidade de discussões que ele traz. Espera-se, contudo, auxiliar os gestores públicos na tomada de decisão sobre qual ação praticar: a compra no mercado nacional ou a importação.

2. CONCEITOS BÁSICOS APLICADOS NA IMPORTAÇÃO

Segundo Alves e Freitas (2010), importação “é a entrada no país de produtos provenientes de países estrangeiros, sem previsão de retorno”.

Para efeito de incidência dos tributos é considerado produto estrangeiro, todo produto proveniente do exterior que vier a ser importado e todo produto nacional ou nacionalizado que for reimportado por não cumprimento das condições do processo

de exportação temporária ou que resultarem em espécie diferente daquela prevista no regime de exportação temporária, após o processo de beneficiamento ou transformação realizada no exterior. (ALVES; FREITAS, 2010).

Vale mencionar que todo produto, ao adentrar em território aduaneiro, ou seja, no Território Nacional, deverá passar pelo processo de despacho aduaneiro, que é o procedimento fiscal que verifica a exatidão das informações prestadas pelo importador em relação aos produtos importados, independente de eles estarem ou não sujeitos à tributação. (ALVES; FREITAS, 2010).

A normatização da importação, do ponto de vista da mercadoria, é feita pela SECEX (Secretaria de Comércio Exterior) do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC). A seguir, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) fará o controle aduaneiro e a arrecadação tributária. Por fim, todo esse processo será registrado no SISCOMEX (Sistema Integrado de Comércio Exterior), do qual se emitirá o documento de registro, que é a Declaração de Importação (DI). Por outro lado, o BACEN (Banco Central do Brasil) acompanhará o pagamento efetuado em relação à importação, o que gerará um contrato de câmbio, no qual serão registrados os contratos de compra e venda em moeda estrangeira. (ALVES; FREITAS, 2010).

Cabe ressaltar, ainda, que, de acordo com Alves e Freitas (2010), quando se trata de importação, ao custo do produto, além de seu valor real, convertido à taxa de câmbio vigente na data de efetivação do contrato de câmbio, devem ser adicionadas as despesas acessórias com fretes, comissões, seguros, impostos não recuperáveis, tarifas aduaneiras, entre outras. Assim, além do custo do produto, há de se somar a ele, o valor das despesas acessórias para se chegar ao seu valor real.

2.1. Tributo, Imunidade e Isenção Tributária e demais Institutos

Conforme o artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (BRASIL, 1966). Segundo Baleeiro (2006, p. 199), “o tributo é uma obrigação legal”, a qual “decorre de obrigação *ex lege*, claramente expressa, que estatui o *quantum* e os casos em que o contribuinte a ela está sujeito”.

A respeito da classificação das espécies tributárias, há a corrente tripartite, segundo a qual os tributos se classificam em: impostos; taxas; e contribuições de melhoria. Esta é a classificação adotada pelo Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 5º. Nessa esteira, vale mencionar Baleeiro (2006, p. 156), o qual diz que “tributo é gênero de receitas ordinárias, tendo como espécie: a) as taxas; b) a contribuição de melhoria e c) os impostos”. Contudo, para outros juristas, tributos são: impostos; taxas; contribuições (que são “de melhoria”; “sociais”, que, por sua vez, podem ser “de seguridade social” ou “salário educação”; ou “especiais”: “de intervenção no domínio econômico”; ou “de interesse de categorias profissionais ou econômicas”); e empréstimos compulsórios. (SOUZA, 2013).

Ainda, cabe trazer o entendimento de Delgado (2003, p. 4), segundo o qual são 5 (cinco) as espécies tributárias: impostos; taxas; contribuições de melhoria; contribuições em geral; e empréstimos compulsórios. De acordo com o autor, “tributo é gênero. Impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições em geral e os empréstimos compulsórios são espécies que o formam”. Por fim, vale destacar o entendimento de Machado (2007), o qual aponta serem 4 (quatro) as espécies tributárias, a saber: impostos; taxas; contribuições de melhoria; contribuições sociais; e empréstimos compulsórios. As contribuições sociais, segundo o autor, subdividem-se em: contribuições de intervenção no domínio econômico; contribuições do interesse de categoria profissional ou econômica; e contribuições de seguridade social.

Diante do exposto, para este estudo, adota-se o entendimento de Delgado (2003), o qual afirma serem em número de 5 (cinco) as espécies tributárias: impostos; taxas; contribuições de melhoria; contribuições em geral; e empréstimos compulsórios. As contribuições em geral, por seu turno, se subdividem em:

a) contribuições sociais, as quais novamente se subdividem em: a.1) contribuições de seguridade social; e a.2) contribuições salário educação; e

b) contribuições especiais, as quais novamente se subdividem em: b.1) contribuições de intervenção no domínio econômico; b.2) contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas; e b.3) contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

Quanto à imunidade tributária, primeiramente, segundo Oliveira (2013), deve-se tecer algumas considerações acerca da competência tributária, pois a imunidade tributária é um instrumento limitador do poder de tributar, excluindo da esfera de competência de determinado ente federativo situações disciplinadas no texto constitucional.

A atribuição dada aos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para instituir tributos chama-se de competência tributária. Essa competência fora delimitada e limitada pela Constituição Federal. A competência tributária só pode ser atribuída pela Constituição Federal e só pode ser exercida por meio de lei, razão pela qual apenas os entes estatais dotados de poder legislativo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) podem exercê-la. Além disso, só pode ser modificada por Emenda Constitucional. Assim sendo, a competência tributária está relacionada à possibilidade de um ente instituir um tributo, sendo que a Constituição Federal delimita a esfera de competência de cada ente federativo. A imunidade tributária, por sua vez, é um instrumento limitador do poder de tributar, excluindo da esfera de competência de determinado ente federativo situações previamente disciplinadas no texto constitucional. (OLIVEIRA, 2013). Segundo Baleeiro (2006, p. 302), “será inconstitucional a lei que desafiar imunidades fiscais”.

Em se tratando de imunidade tributária e isenção tributária, segundo Machado (2007), se faz necessário trazer algumas considerações a respeito do instituto da isenção, bem como diferenciá-la da imunidade tributária e da hipótese de não-incidência.

Imunidade é a exclusão da hipótese de incidência tributária constitucionalmente qualificada, enquanto isenção é a exclusão da hipótese de incidência tributária infraconstitucionalmente qualificada. As duas modalidades diferem da não-incidência tributária, a qual se configura "em face da própria norma de tributação, sendo objeto da não incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência". (MACHADO, 2007, p. 251).

Machado (2007, p. 304) assevera que a imunidade “impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária”. Ao estabelecer os limites ao poder de tributar, a Constituição Federal de 1988 aponta, em seu artigo 150, inciso VI, alínea “a”, que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. Além disso, o § 2º do artigo 150 traz que a vedação do inciso VI, alínea "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados as suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. Nesse contexto, segundo Souza (2013) ficou estabelecida a existência da chamada imunidade recíproca, princípio do pacto federativo. Partindo-se da simples leitura do dispositivo constitucional, Souza (2013) verifica que a imunidade recíproca abrange tão somente os impostos. Logo, considerando que toda regra de limitação de competência tributária deve ser interpretada de

maneira restritiva, percebe-se que as demais espécies tributárias não se incluem nesse instituto. Assim sendo, em relação aos demais tributos, sua cobrança permanece inalterada, uma vez que a imunidade em apreço não lhes é extensível. Assim, deve ser reconhecida a imunidade recíproca apenas quanto ao pagamento de impostos, excluindo-se as demais espécies tributárias dessa imunidade constitucional. Entende-se, portanto, que os entes públicos possuem imunidade tributária quanto aos impostos. No que tange as autarquias, a aludida imunidade é exclusiva aos bens e serviços vinculados as suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes, conforme artigo 150, §2º, da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

§2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. (BRASIL, 1988).

Em termos simples, em relação à imunidade tributária, quando se diz que determinada situação está imune, está-se a constatar que ela está protegida contra o poder de tributar do Estado, ou seja, não corre o risco de ser tributada. Na conceituação deste instituto encontra-se muitos doutrinadores que definem a imunidade como não-incidência constitucionalmente qualificada. Não-incidência, pois coloca uma determinada situação fora da incidência de uma regra de tributação. Constitucionalmente, pois as hipóteses de imunidade estão disciplinadas no texto constitucional e, por fim, qualificada, pois, ao contrário de uma simples circunstância de não-incidência, quando determinada situação deixa de ser definida como hipótese de incidência ou o ente político deixar de exercer a competência atribuída pela Constituição Federal (negativa), na imunidade se tem uma previsão expressa (positiva) de hipótese de não-incidência. (OLIVEIRA, 2013).

Conceituada a imunidade, cabe, neste momento, diferenciá-la de outro instituto que é o da isenção. A imunidade atua no plano da definição da competência tributária, tem previsão constitucional e é uma hipótese de não-incidência qualificada, enquanto que a isenção atua no plano do exercício da competência tributária, é definida por lei infraconstitucional e é uma hipótese de exclusão do crédito tributário. (OLIVEIRA, 2013).

A primeira e principal diferença a ser apontada entre a imunidade e a isenção é no tocante ao fato de que a primeira interfere na definição da competência e a isenção no seu exercício. (OLIVEIRA, 2013).

A segunda diferença reside no fato de que a imunidade está prevista no texto constitucional. Mesmo naquelas situações em que a Constituição Federal menciona isenção, está tratando de imunidade, pois todas as situações previstas na Constituição Federal são imunidades e, não, isenções. Isso, haja vista as cláusulas da Constituição Federal que trazem a

expressão isenção traduzirem-se em típicas garantias de imunidade e, não, de simples isenção. As isenções se materializam nas leis infraconstitucionais, e nada mais são do que a dispensa do pagamento de um tributo, ou seja, são consideradas hipóteses de exclusão do crédito tributário. A diferenciação de tratamento da imunidade, em sede constitucional, e a isenção, em lei, têm uma razão de ser. Ocorre que cabe à Constituição Federal definir a competência de cada ente, razão pela qual apenas ela pode excepcionar essa competência. A isenção, por sua vez, como está a interferir apenas no exercício, pode e deve ser disciplinada em lei. (OLIVEIRA, 2013).

A terceira diferença reside no fato de que a imunidade interfere na própria definição de competência de determinado ente (não-incidência qualificada), enquanto que a isenção pressupõe a competência de determinado ente para dispor acerca de determinada situação, e este ente o faz para excluir o crédito tributário (exclusão do crédito tributário). (OLIVEIRA, 2013).

2.2. Tributos Incidentes na Importação

Nesta parte do estudo, traz-se os diversos tributos relacionados à compra de mercadorias provenientes do exterior. Como já mencionado, a definição de tributo é apresentada pelo próprio Código Tributário Nacional, que em seu artigo 3º, versa que tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. O tributo só poderá ser pago mediante dinheiro, não podendo ser substituído por bens ou serviços, e sua incidência é indiferente à vontade do contribuinte. Sua cobrança deverá estar amparada por lei e seu fato gerador pode ser qualquer fato, desde que lícito. Em casos ilícitos, o objeto da prestação não será o tributo, mas, sim, a sanção. (ALVES; FREITAS, 2010).

Considerando as operações de comércio exterior, elenca-se os tributos, até então conhecidos, incidentes nas importações, que são em número de 6 (seis), quais sejam: Imposto de Importação (II); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); PIS/PASEP-Importação; COFINS-Importação; Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); e Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM).

O Imposto de Importação (II) é um imposto de competência federal, regrado pelo Decreto-Lei n. 37, de 18 de novembro de 1966, o qual dispõe sobre o imposto de importação,

reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências, incidente sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional.

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é um imposto federal, regrado pelo Decreto n. 7.212, de 15 de junho de 2010, o qual regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, incidente sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros. Sua origem está na venda de um produto pela indústria, ou equiparada, ou ainda na importação de produto estrangeiro. No caso da importação, o fato gerador do imposto é o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira.

O PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação são contribuições federais, regradas pela Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004, a qual dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP-Importação) incide na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS-Importação) é devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior. O fato gerador dessa contribuição compreende a entrada de bens estrangeiros no Território Nacional.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Sua regulamentação constitucional está prevista na Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Essa lei dispõe sobre a incidência do ICMS na importação, em seu artigo 2º, parágrafo 1º, inciso I e II, como segue:

§ 1º O imposto incide também: I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; e II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior. (BRASIL, 1996).

O fato gerador do ICMS na importação é o desembaraço aduaneiro de mercadorias, ou bens, importados do exterior, conforme o artigo 12, inciso IX, da Lei Complementar n. 87/96.

O Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), regulamentado pela Lei n. 10.893/04 (a qual dispõe sobre o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM e o Fundo da Marinha Mercante - FMM, e dá

outras providências) é considerado uma contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE). O AFRMM, o qual fora instituído pelo artigo 1º do Decreto-Lei n. 2.404, de 23 de dezembro de 1987, destina-se a atender aos encargos da intervenção da União no apoio ao desenvolvimento da marinha mercante e da indústria de construção e reparação naval brasileira, e constitui fonte básica do FMM, conforme preceitua o artigo 3º da Lei n. 10.893/04. O FMM, segundo o artigo 22, da Lei n. 10.893/04, por sua vez, é um fundo de natureza contábil, destinado a prover recursos para o desenvolvimento da Marinha Mercante e da indústria de construção e reparação naval brasileira.

De acordo com o artigo 5º da Lei n. 10.893/04, o AFRMM incide sobre o frete, que é a remuneração do transporte aquaviário da carga de qualquer natureza descarregada em porto brasileiro. Ainda sim, conforme o artigo 4º da Lei n. 10.893/04, o fato gerador do AFRMM é o início efetivo da operação de descarregamento da embarcação em porto brasileiro, sendo que o contribuinte do AFRMM é o consignatário constante do conhecimento de embarque, segundo o artigo 10 da Lei n. 10.893/04.

2.3. Benefícios Fiscais e Tributários na Importação Previstos na Legislação

Os benefícios fiscais e tributários, de acordo com Alves e Freitas (2010), “podem ser classificados como Não-Incidência, Imunidade, Isenção e Redução de Base de Cálculo”.

A não-incidência tributária elenca todos os fatos não previstos e nem abrangidos pelo campo da incidência tributária. Porém, alguns casos que poderiam suscitar dúvidas quanto à incidência são esclarecidos em lei, ou seja, são enumerados os fatos que não sofrem a incidência dos tributos. (ALVES; FREITAS, 2010).

A imunidade tributária, conforme já mencionado, é um benefício fiscal, outorgado pelo texto constitucional que, neste estudo, abrange os impostos incidentes sobre a importação.

Em relação à isenção tributária, já anteriormente abordada, Ashikaga et al. (2004) a define como uma das formas de exclusão do crédito tributário, decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração. A isenção pode ser condicional ou incondicional, por prazo certo ou indeterminado e, salvo expressa disposição em lei, se dá em razão do produto ou mercadoria (objetiva) e, não, em razão da pessoa do contribuinte ou adquirente (subjativa). Nessa esteira, se o benefício fiscal estiver condicionado à destinação do produto, e a este for

dado destino diverso, ficará o responsável tributário sujeito ao pagamento do imposto e da penalidade cabível, como se o benefício não existisse.

Outro benefício, a Redução da Base de Cálculo, nos casos do II e do IPI, não está previsto em lei, porém, a base de cálculo do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação poderá ser reduzida para a importação de algumas mercadorias, observada a lei e as especificações estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não sendo, até então, o caso. (ALVES; FREITAS, 2010).

Em relação aos benefícios fiscais e tributários na importação de produtos, a administração pública direta e autárquica, segundo a Lei n. 8.032/90, recebe o benefício da isenção do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados, da COFINS-Importação e do PIS/PASEP-Importação. Ainda sim, segundo a Lei 8.010/90, essas entidades recebem o benefício da isenção do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados, da COFINS-Importação, do PIS/PASEP-Importação, do AFRMM e, no caso do Estado do Rio Grande do Sul, do ICMS. Além disso, essas instituições, segundo a Constituição Federal de 1988, recebem o instituto da imunidade tributária de impostos, ou seja, imunidade tributária em relação ao IPI e ao II.

Nesse contexto, detalha-se essa legislação, que traz os benefícios fiscais e tributários na importação de produtos pelos entes da administração pública direta e autárquica.

2.3.1. Imunidade Tributária (Artigo 150, VI, “a”, e § 2º, da CF/88)

Quanto à imunidade tributária, esta se encontra prevista no art. 150, inciso VI, alínea “a”, e parágrafo 2º, da Constituição Federal de 1988 (CF/88). Cabe lembrar, nesse caso, que há a possibilidade, ao menos teórica, passível de comprovação no caso concreto, de utilização dessa imunidade tributária, a qual se encontra prevista no art. 150, inciso VI, alínea “a”, e parágrafo 2º, da CF/88, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. (BRASIL, 1988).

Para efeito da alínea “a”, do inciso VI, do art. 150, da CF/88, os bens destinados ao ativo permanente integram o patrimônio. Vale trazer, nesse contexto, o entendimento de Cavalcante Júnior (2013), o qual diz que:

O patrimônio de toda e qualquer pessoa, seja ela física ou jurídica, é constituído pelo conjunto dos seus “direitos, obrigações e os seus bens”, principalmente destes últimos, logo, não há como distinguir os bens do patrimônio, pois este último se dá de certa forma pelo conjunto de bens. (CAVALCANTE JÚNIOR, 2013).

Sendo assim, toda e qualquer mercadoria ou todo e qualquer bem, inclusive o importado, que venha a integrar o patrimônio de um ente da administração pública direta e autárquica não deve sofrer a incidência de qualquer imposto. Assim sendo, o conjunto de bens, dentre os quais se enquadram as mercadorias destinadas a compor o ativo permanente, integram, em sua totalidade, o patrimônio dessas instituições. (CAVALCANTE JÚNIOR, 2003).

Do exposto, observa-se que a imunidade tributária de impostos é aplicável às importações, contudo, somente no tocante ao Imposto de Importação e ao Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme se depreende do Ato Declaratório Interpretativo da Secretaria da Receita Federal (ADI SRF) n. 20, de 5 de novembro de 2002, o qual dispõe sobre a imunidade intergovernamental recíproca, que traz a seguinte redação:

Artigo único. A vedação de instituir impostos de que trata a alínea "a" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal (CF) aplica-se às importações realizadas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, não sendo exigível o imposto de importação e o imposto sobre produtos industrializados nessas operações.

Parágrafo único. O disposto neste artigo estende-se às importações realizadas por autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público, desde que os bens importados estejam vinculados a suas finalidades essenciais ou sejam delas decorrentes, nos termos do § 2º do art. 150 da CF. (BRASIL, 2002).

Para conhecimento, a definição de Administração Direta encontra-se prevista no artigo 4º, inciso I, do Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, *in verbis*:

I - A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios. (BRASIL, 1967).

Ademais, a definição de autarquia, encontra-se disposta no artigo 5º, inciso I, do Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, *in verbis*:

I - Autarquia - o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada. (BRASIL, 1967).

Vale mencionar, ainda, que, do entendimento de Cavalcante Júnior (2003), se extrai que a imunidade tributária dos entes da administração pública direta e autárquica no que tange o ICMS, imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, ainda não se encontra pacificada pelos tribunais, embora existam diversas jurisprudências, inclusive do Supremo Tribunal Federal (STF), nesse sentido. Contudo, as Secretarias de Fazenda dos Estados tratam

da possibilidade de imunidade do ICMS caso a caso, o que, por ventura, leva tal discussão para os tribunais.

2.3.2. Isenção Tributária da Lei n. 8.032/90

Quanto à isenção fiscal prevista na Lei n. 8.032/90, essa fora regulamentada pelo Decreto n. 6.759, de 05 de fevereiro de 2009 – Regulamento Aduaneiro (RA). Segundo o referido regulamento, há isenção do Imposto de Importação, *in verbis*:

Art. 136. São concedidas isenções ou reduções do imposto de importação:

I - às importações realizadas:

a) pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal, pelos Territórios, pelos Municípios e pelas respectivas autarquias (Lei n. 8.032, de 1990, art. 2º, inciso I, alínea “a”; e Lei n. 8.402, de 8 de janeiro de 1992, art. 1º, inciso IV);

Parágrafo único. As isenções ou reduções de que trata o caput serão concedidas com observância dos termos, limites e condições estabelecidos na Seção VI. (BRASIL, 2009).

Em síntese, de acordo com o Regulamento Aduaneiro (RA), a alínea “a”, do inciso I, enumera isenções subjetivas (importações feitas por entes públicos). Contudo, isso não significa que essas isenções subjetivas estejam livres de requisitos de ordem objetiva. No caso, o parágrafo único remete sua utilização à observância dos termos, limites e condições previstos na Seção VI, do Regulamento Aduaneiro - RA. No que diz respeito às autarquias, o artigo 140 limita a isenção aos bens previstos no artigo 139, inciso III, *in verbis*:

Art. 139. A isenção às importações realizadas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal, pelos Territórios e pelos Municípios aplica-se a:

I - equipamentos, máquinas, aparelhos ou instrumentos, destinados a obras de construção, ampliação, exploração e conservação de serviços públicos operados direta ou indiretamente pelos titulares do benefício;

II - partes, peças, acessórios, ferramentas e utensílios que, em quantidade normal, acompanhem os bens de que trata o inciso I ou que se destinem a reparo ou a manutenção do equipamento, máquina, aparelho ou instrumento de procedência estrangeira instalado no País; e

III - bens de consumo, quando direta e estritamente relacionados com a atividade dos beneficiários e desde que necessários a complementar a oferta do similar nacional.

Art. 140. A isenção às importações realizadas pelas autarquias somente se aplica aos bens referidos no inciso III do art. 139, observadas as condições ali estabelecidas. (BRASIL, 2009).

Quanto à isenção do IPI, esta encontra-se prevista no artigo 245, inciso I, do Regulamento Aduaneiro (RA), *in verbis*:

Art. 245. São isentas do imposto as importações (Lei n. 8.032, de 1990, artigo 3º; e Lei n. 8.402, de 1992, artigo 1º, inciso IV):

I - a que se refere o inciso I e as alíneas “b” a “o” e “q” a “u” do inciso II do art. 136, desde que satisfeitos os requisitos e condições exigidos para a concessão do benefício análogo relativo ao imposto de importação; e (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010). (BRASIL, 2009).

Ainda sim, observa-se que a Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004, a qual dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP-Importação) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS-Importação) incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências, traz em seu texto o benefício da isenção para os entes da administração pública direta e para as suas respectivas autarquias, *in verbis*:

Art. 9º São isentas das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei:

I - as importações realizadas:

a) pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público;

§ 1º As isenções de que tratam os incisos I e II deste artigo somente serão concedidas se satisfeitos os requisitos e condições exigidos para o reconhecimento de isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. (Renumerado pela Lei n. 10.925, 2004). (BRASIL, 2004)

Para conhecimento, a Lei n. 10.893/04 regulamenta o AFRMM – Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante, e o FMM – Fundo da Marinha Mercante, definindo, entre outros, alíquotas, base de cálculo, isenções, arrecadações e destinação. O AFRMM é um adicional que incide sobre o frete cobrado pelas empresas brasileiras e estrangeiras de navegação que operam em porto brasileiro, de acordo com o conhecimento de embarque e o manifesto de carga. Segundo a mencionada lei, o AFRMM incide quando da utilização da Lei n. 8.032/90 pela entidade da administração pública direta e autárquica, haja vista não haver previsão em sentido contrário.

Nesse contexto, quando da utilização do instituto da isenção, da Lei n. 8.032/90, pelo ente da administração pública direta e autárquica, não há a necessidade de recolhimento da COFINS-Importação, do PIS/PASEP-Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e, nem, do Imposto de Importação (II), porém há a necessidade de recolhimento do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), quando da utilização do modal aquaviário para o transporte internacional e, por ventura do ICMS, imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal.

Ressalta-se que a isenção em tela aplica-se ao ente da administração pública direta desde que sejam importados os itens que constam nos incisos do artigo 139 do Regulamento Aduaneiro. Já, no caso das autarquias, essa isenção somente se aplica aos bens previstos no inciso III, do artigo 139, quais sejam: bens de consumo, quando direta e estritamente relacionados com a atividade dos beneficiários e desde que necessários a complementar a oferta do similar nacional.

2.3.3. Isenção Tributária da Lei n. 8.010/90

Segundo a Lei n. 8.010/90, máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, bem assim como suas partes e peças de reposição, acessórios, matérias-primas e produtos intermediários, destinados à pesquisa científica e tecnológica, importados pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – CNPq, e por entidades sem fins lucrativos ativas no fomento, na coordenação ou na execução de programas de pesquisa científica e tecnológica ou de ensino devidamente credenciadas pelo CNPq, recebem o benefício da isenção do II, do IPI, da COFINS-Importação, do PIS/PASEP-Importação e do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante - AFRMM, quando cabível. Segundo Alves e Freitas (2010), esses equipamentos devem ser destinados ao uso tão logo seja possível, pois sua permanência por longo período em caixas ou estoques desqualifica-os de equipamentos importados com destino à pesquisa, tornando-os, portanto, sujeitos à tributação. Tais equipamentos poderiam ser transferidos, cedidos ou emprestados a outras entidades, que não credenciadas pelo CNPq, apenas após 5 (cinco) anos contados da data do desembarço aduaneiro. A não observância dessas condições obrigaria a entidade ao recolhimento dos tributos.

Segundo a Lei n. 8.010/90, *in verbis*:

Art. 1º São isentas dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e do adicional ao frete para renovação da marinha mercante as importações de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, bem como suas partes e peças de reposição, acessórios, matérias-primas e produtos intermediários, destinados à pesquisa científica e tecnológica.

§ 1º As importações de que trata este artigo ficam dispensadas do exame de similaridade, da emissão de guia de importação ou documento de efeito equivalente e controles prévios ao despacho aduaneiro.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se somente às importações realizadas pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPq, por cientistas, pesquisadores e entidades sem fins lucrativos ativas no fomento, na coordenação ou na execução de programas de pesquisa científica e tecnológica ou de ensino, devidamente credenciados pelo CNPq. (Redação dada pela Lei n. 10.964, de 2004). (BRASIL, 1990).

Na esteira da Lei n. 8.010/90, a Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004, a qual dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP-Importação) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS-Importação) incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências, também traz em seu texto o benefício da isenção para os entes da administração pública direta e para as suas respectivas autarquias, *in verbis*:

Art. 9º São isentas das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei:
II - as hipóteses de:

h) máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, e suas partes e peças de reposição, acessórios, matérias-primas e produtos intermediários, importados por instituições científicas e tecnológicas e por cientistas e pesquisadores, conforme o disposto na Lei n. 8.010, de 29 de março de 1990.

§ 1º As isenções de que tratam os incisos I e II deste artigo somente serão concedidas se satisfeitos os requisitos e condições exigidos para o reconhecimento de isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. (Renumerado pela Lei n. 10.925, 2004). (BRASIL, 2004).

Assim sendo, o ente da administração pública direta ou autárquica ao se enquadrar no § 2º, do artigo 1º, da Lei n. 8.010/90, poderá gozar da isenção de: Imposto de Importação (II); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); PIS/PASEP-Importação; COFINS-Importação; AFRMM e, também, por ventura, muito possivelmente, do ICMS. Esta última isenção, a do ICMS, deve ser verificada junto a Secretaria de Fazenda de cada Estado. No caso do Estado do Rio grande do Sul, as isenções de ICMS estão previstas no Decreto n. 37.699/97 – Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul, contudo cada importação deve ser analisada caso a caso.

3. METODOLOGIA

Em termos metodológicos, este artigo utiliza, como procedimento técnico, a pesquisa bibliográfica. Tomando-se como principal elemento de identificação a coleta de dados pode-se definir que, segundo Diehl e Tatim (2004, p. 58), a pesquisa bibliográfica se vale das chamadas “fontes de papel”. A pesquisa bibliográfica, segundo os autores, desenvolve-se a partir de material já elaborado, principalmente, de livros e artigos científicos. Ainda que, em quase todos os estudos, exija-se algum tipo de trabalho dessa natureza, “há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas”, o quê aqui se verifica. Nesse contexto, houve um estudo do ordenamento jurídico que normatiza as importações e os benefícios fiscais e tributários concedidos para os entes da administração pública direta e autárquica na importação de bens. Além disso, procurou-se trazer de livros, artigos científicos, artigos publicados na internet, entre outras fontes, conceitos e entendimentos pertinentes ao assunto. A partir dessa pesquisa bibliográfica foram coletados os dados e informações para que se pudesse proceder com a análise, interpretação e síntese no que tange os benefícios fiscais e tributários que podem ser gozados pelos entes da administração pública direta e autárquica na compra de bens provenientes do exterior.

Cabe mencionar que, segundo Diel e Tatim (2004, p. 58), a pesquisa bibliográfica possui algumas vantagens, quais sejam: os documentos constituem fonte rica e estável de dados; o custo, em muitos casos, mostra-se bastante baixo quando comparado com o de outros

tipos de pesquisa; e não exigem contato com sujeitos da pesquisa. Contudo, segundo os autores, entre as suas limitações está a possibilidade de não representatividade e a subjetividade dos documentos.

Quanto à abordagem, trata-se de uma pesquisa qualitativa, haja vista, a partir de fontes bibliográficas relativas aos benefícios fiscais e tributários que podem ser gozados pelos entes da administração pública direta e autárquica na importação de bens, procurar entender, compreender, e descrever essa questão complexa, contribuindo para o processo de conhecimento e possibilitando um melhor entendimento sobre as particularidades desse assunto, o que pode produzir reflexos positivos nas instituições públicas.

Ressalta-se que Trivinos (1992 apud DIEHL, 2004, p. 52), no nível de delineamento, aponta que, na pesquisa qualitativa, o pesquisador tem ampla liberdade teórico-metodológica para desenvolver seu estudo, não havendo uma sequência rígida para tal.

Já, tendo como base os objetivos gerais, este trabalho classifica-se como descritivo, uma vez possuir como objetivo principal a descrição dos benefícios fiscais e tributários, previstos na legislação, que amparam as entidades da administração pública direta e autárquicas no tocante às importações. Ainda, busca caracterizar esses benefícios e relacioná-los com a legislação, com os tributos e com as organizações públicas em comento. (DIEHL; TATIM, 2004, p. 54).

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Analisando a legislação sobre a seara tributária correlata ao campo das importações realizadas pelos entes da administração pública direta e autárquica, encontra-se a isenção fiscal prevista na Lei n. 8.032, de 12 de abril de 1990; a imunidade tributária de impostos, prevista no art. 150, inciso VI, alínea “a” e parágrafo 2º, da Constituição Federal de 1988 (CF/88); e a isenção tributária prevista na Lei n. 8.010, de 29 de março de 1990.

Quanto à imunidade tributária, vale lembrar que as suas hipóteses encontram-se disciplinadas na Constituição Federal, sendo que a maior concentração delas apresenta-se prevista em seu artigo 150, contudo existem outros dispositivos esparsos que também trazem situações de imunidade. A imunidade recíproca está prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, ao vedar à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços, uns dos outros. Ressalta-se que o texto constitucional ao tratar da imunidade recíproca ponderou em impostos, e não em tributos. Assim, apenas os impostos estão abrangidos por esta imunidade, podendo a União, os Estados, o Distrito

Federal e os Municípios cobrarem as demais espécies tributárias uns dos outros. A presente limitação ao poder de tributar traduz-se em cláusula pétrea, ou seja, não pode ser modificada, e protege o pacto federativo, na medida em que evita que um ente político esteja sujeito ao poder de tributar de outro.

Cumpra salientar que a imunidade das autarquias seria igual a dos entes políticos, não fosse o parágrafo 2º, do artigo 150, da CF/88, o qual restringe a imunidade para os bens destinados as suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. No caso dos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) não há esta restrição, sendo que em qualquer circunstância um ente não poderá cobrar impostos um do outro.

Assim sendo, observa-se que a imunidade tributária tem raiz constitucional, pois interfere na própria competência do ente tributante. Este instituto tem o poder de retirar do âmbito de competência de um ente determinadas situações jurídicas, as protegendo da possibilidade de serem tributadas. Além disso, conclui-se que a imunidade tributária abrange tão somente os impostos, Imposto de Importação (II) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Já, no que tange as autarquias, a aludida imunidade é exclusiva aos bens vinculados as suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

Dessa forma, as entidades da administração pública direta e autárquica, ao se utilizarem do instituto da imunidade tributária de impostos na importação de bens, estariam imunes ao Imposto de Importação (II) e ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), contudo, elas teriam que recolher os demais tributos, quais sejam: PIS/PASEP-Importação; COFINS-Importação; AFRMM; e, por ventura, de acordo com a Secretaria de Fazenda de cada Estado, muito provavelmente, o ICMS. Contudo, no caso das autarquias, os bens importados devem ser destinados as suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

Vale mencionar ainda que a Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004, a qual dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP-Importação) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS-importação) incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências, apesar de trazer, em seu texto, o benefício da isenção para os entes da administração pública direta e autárquica, este não pode ser usado cumulativamente com a imunidade tributária, haja vista essa isenção estar vinculada à isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e, a isenção do IPI, por conseguinte, estar vinculada à isenção do Imposto de Importação (II), não se relacionando de qualquer forma com a imunidade tributária de impostos, prevista na CF/88. Há também a necessidade de recolhimento do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) quando da utilização do

modal aquaviário para o transporte internacional, uma vez que o AFRMM só será isento se a importação for enquadrada na Lei 8.010/90, não sendo o caso. Além disso, quanto ao ICMS, há de se consultar a Secretaria de Fazenda de cada Estado, contudo, por ventura, muito provavelmente, o ente, também deverá recolher o ICMS.

De outra forma, se o ente da administração pública direta e autárquica valer-se da isenção prevista pela Lei n. 8.032/90, este estará isento do recolhimento do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados, do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, contudo, se for utilizado o modal aquaviário, deverá recolher o AFRMM e, por ventura, de acordo com a Secretaria de Fazenda de cada Estado, possivelmente, o ICMS, haja vista ser um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal. Nesse contexto, ao se utilizar da Lei n. 8.032/90, caberia ao ente da administração pública direta a isenção em comento desde que sejam importados os itens que constam nos incisos I, II e III, do artigo 139, do Regulamento Aduaneiro, quais sejam: equipamentos, máquinas, aparelhos ou instrumentos, destinados a obras de construção, ampliação, exploração e conservação de serviços públicos operados direta ou indiretamente pelos titulares do benefício; partes, peças, acessórios, ferramentas e utensílios que, em quantidade normal, acompanhem os bens de que trata o inciso I ou que se destinem a reparo ou a manutenção do equipamento, máquina, aparelho ou instrumento de procedência estrangeira instalado no País; e bens de consumo, quando direta e estritamente relacionados com a atividade dos beneficiários e desde que necessários a complementar a oferta do similar nacional. Já, no caso das autarquias, essa isenção somente se aplicaria aos bens referidos no inciso III, do artigo 139, quais sejam: bens de consumo, quando direta e estritamente relacionados com a atividade dos beneficiários e desde que necessários a complementar a oferta do similar nacional.

Por outro lado, se a entidade se enquadrar e utilizar a isenção prevista na Lei n. 8.010/90, estará isenta de todos ou quase todos os tributos incidentes sobre a importação de produtos, quais sejam: Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, PIS/PASEP-Importação, COFINS-Importação, AFRMM e, por ventura, de acordo com a Secretaria de Fazenda de cada Estado, muito provavelmente, também o ICMS. Assim sendo, o ente da administração pública direta ou autárquica ao se enquadrar no § 2º, do artigo 1º, da Lei n. 8.010/90, ou seja, no caso de importações realizadas pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq), por entidades sem fins lucrativos ativas no fomento, na coordenação ou na execução de programas de pesquisa científica e tecnológica ou de ensino, devidamente credenciados pelo CNPq, poderá gozar de isenção de:

Imposto de Importação (II); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); PIS/PASEP-Importação; COFINS-Importação; AFRMM e, também, por ventura, muito provavelmente, do ICMS. Esta última isenção, a do ICMS, deve ser verificada junto à Secretaria de cada Estado Federado. No caso do Estado do Rio grande do Sul, as isenções de ICMS estão previstas no Decreto n. 37.699/97 – Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul, contudo cada importação deve ser analisada caso a caso.

O quadro 1, que se segue, traz um quadro-resumo do tema abordado neste estudo.

Legislação	Benefício Fiscal / Tributário	Tributos alcançados pelo benefício	Tributos a recolher	Observações
Art. 150, VI, “a”, e § 2º, da CF/88	Imunidade tributária de impostos**	II; e IPI	PIS/PASEP-Importação; COFINS-Importação; AFRMM; e *ICMS.	*O ICMS poderá ter a sua imunidade tributária de impostos reconhecida, caso a caso, pela Justiça ou pela Secretaria de Fazenda de cada Estado. **No caso de autarquia, os bens importados devem estar vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.
Lei n. 8.032/90	Isenção tributária**	II; IPI; PIS/PASEP-Importação; e COFINS-Importação.	AFRMM; e *ICMS.	*O ICMS poderá ter a sua isenção tributária reconhecida, caso a caso, pela Secretaria de Fazenda de cada Estado. **No caso de ente da administração pública direta, se beneficia da isenção tributária, a importação de equipamentos, máquinas, aparelhos ou instrumentos, destinados a obras de construção, ampliação, exploração e conservação de serviços públicos operados direta ou indiretamente pelos titulares do benefício; partes, peças, acessórios, ferramentas e utensílios que, em quantidade normal, acompanhem os bens de que trata o inciso I ou que se destinem a reparo ou a manutenção do equipamento, máquina, aparelho ou instrumento de procedência estrangeira instalado no País; e bens de consumo, quando direta e estritamente relacionados com a atividade dos beneficiários e desde que necessários a complementar a oferta do similar nacional. Já, no caso de autarquia, somente se beneficia da isenção tributária, a importação de bens de consumo direta e estritamente relacionados com sua atividade, desde que necessários a complementar a oferta do similar nacional.
Lei n. 8.010/90	Isenção tributária	II; IPI; PIS/PASEP-Importação; COFINS-Importação; AFRM; e *ICMS.	-	*O ICMS muito provavelmente terá a sua isenção tributária reconhecida, caso a caso, pela Secretaria de Fazenda de cada Estado.

Quadro 1: Resumo dos Benefícios Fiscais e Tributários Previstos na Legislação.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Constatou-se que é imune a impostos a importação realizada por entes da administração pública direta e autárquica, desde que, no caso das autarquias, estas sejam instituídas e mantidas pelo Poder Público e que os bens importados estejam vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. A imunidade só atinge os impostos incidentes na importação, quais sejam: Imposto de Importação (II); e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Isso conforme o artigo 150, inciso VI, “a”, e § 2º, da CF/88.

Além disso, é isenta, pela Lei n. 8.032/90, de tributos incidentes, a importação realizada pelas entidades em comento, desde que, no caso das autarquias, somente de bens de consumo direta e estritamente relacionados com sua atividade, desde que necessários a complementar a oferta do similar nacional. Os tributos alcançados pela isenção da Lei n. 8.032/90 são os que se seguem:

- a) Imposto de Importação (II);
- b) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); e
- c) COFINS-Importação e PIS/PASEP-Importação.

Ainda sim, se a entidade da administração pública direta ou autárquica se enquadrar na Lei n. 8.010/90, essa será beneficiada pela isenção do Imposto de Importação (II), do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da COFINS-Importação, do PIS/PASEP-Importação e do AFRMM.

Vale ressaltar que a imunidade ou a isenção do ICMS deverá ser analisada, caso a caso, pelas Secretarias de Fazenda dos Estados ou, por ventura, pelo Judiciário, haja vista ser um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal.

Verificou-se que o objetivo deste estudo, de verificar quais são os benefícios fiscais e tributários que podem ser gozados pelas instituições da administração pública direta e autárquica na importação de bens, fora alcançado e que não fora encontrado outro trabalho com proposta semelhante ao que aqui se propôs. Além do mais, até a presente data não fora encontrada qualquer outra legislação relevante sobre o tema, que aqui não fora considerada.

As limitações para a elaboração deste trabalho abrangeram a legislação esparsa, as múltiplas interpretações das leis e as poucas publicações sobre o assunto.

Sugere-se, que, para outros estudos, seja realizado um estudo de caso em que se verifique qual a diferença do impacto financeiro para um ente da administração pública direta ou autárquica entre uma importação utilizando-se dos benefícios fiscais e tributários aqui abordados, uma importação normal e a compra no mercado nacional.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Janaína Ferreira de; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Serviços Contratados de Pessoas Jurídicas ou Físicas Domiciliadas no Exterior**: análise da carga tributária incidente em comparação com serviços contratados no país. 9º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo. 26-27 jul 2012.

ALVES, Andréa Cristina; FREITAS, José Almeida de. **Contabilidade no Comércio Exterior**: uma abordagem dos benefícios fiscais e tributários concedidos na importação. XIV Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e X Encontro Latino Americano de Pós-Graduação – Universidade do Vale do Paraíba. 2010.

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

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 16ª ed. 2006.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 23 jun. 2013.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 37, de 18 de novembro de 1966**. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 21 nov. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037compilado.htm>. Acesso em: 25 jun. 2013.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 27 fev. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200compilado.htm>. Acesso em: 25 jun. 2013.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 2.404, de 23 de dezembro de 1987**. Dispõe sobre o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) e o Fundo da Marinha Mercante, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 24 dez. 1987. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2404.htm>. Acesso em: 25 jun. 2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Senado. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 23 jun. 2013.

BRASIL. **Lei n. 8.010, de 29 de março de 1990**. Dispõe sobre importações de bens destinados à pesquisa científica e tecnológica, e dá outras providências. Diário Oficial da

República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 2 abr. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1989_1994/L8010.htm>. Acesso em: 17 nov. 2012.

BRASIL. Lei n. 8.032, de 12 de abril de 1990. Dispõe sobre a isenção ou redução de impostos de importação, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 13 abr. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8032.htm>. Acesso em: 23 jun. 2013.

BRASIL. Lei Complementar n. 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. (LEI KANDIR). Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 25 jun. 2013.

BRASIL. Ato Declaratório Interpretativo da Secretaria da Receita Federal n. 20, de 5 de novembro de 2002. Dispõe sobre a imunidade intergovernamental recíproca. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 6 nov. 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AtosInterpretativos/2002/SRF/ADISrf020.htm>>. Acesso em 23 jun. 2013.

BRASIL. Lei n. 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. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 30 abr. 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L10.865compilado.htm>. Acesso em: 23 jun. 2013.

BRASIL. Lei n. 10.893, de 13 de julho de 2004. Dispõe sobre o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM e o Fundo da Marinha Mercante - FMM, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 14 jul. 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L10.893compilado.htm>. Acesso em: 23 jun. 2013.

BRASIL. Decreto n. 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro). Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 6 fev. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em: 23 jun. 2013.

BRASIL. Decreto n. 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 16 jun. 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 25 jun. 2013.

CAVALCANTE JÚNIOR, Manuel de Freitas. Considerações acerca da imunidade tributária dos bens destinados a integrar o ativo permanente das instituições de educação sem fins

lucrativos. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 65, 1 mai. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4059>>. Acesso em: 26 abr. 2013.

DELGADO, José Augusto. **Aspectos Gerais das Espécies Tributárias**. R. Fórum de Dir. Tributário - RFDT, Belo Horizonte, ano 1, n. 5, p. 9-39, set./out. 2003.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 28^a ed. 2007.

OLIVEIRA, Alexandre Machado de. **Imunidade Tributária**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7865>. Acesso em: 4 mai. 2013.

SHVOONG. **Definição de Importação**. 2011. Disponível em: <<http://pt.shvoong.com/business-management/international-business/2215598-definição-importação/>>. Acesso em: 26 fev. 2012.

SOUZA, Daniel Barbosa Lima Faria Correa de. Concessão à autarquia federal de isenção de tributos municipais, distritais e estaduais por norma infraconstitucional da União. Inconstitucionalidade da isenção heterônoma. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1496, 6 ago. 2007. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/10237>>. Acesso em: 26 abr. 2013.