

UNIVERSIDADE DE MARÍLIA

ELENICE APARECIDA DOS SANTOS

**REGIME ADUANEIRO ESPECIAL *DRAWBACK*: VANTAGENS E DESVANTAGENS
PARA MICROEMPRESA E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE**

MARÍLIA
2016

ELENICE APARECIDA DOS SANTOS

**REGIME ADUANEIRO ESPECIAL *DRAWBACK*: VANTAGENS E DESVANTAGENS
PARA MICROEMPRESA E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito, sob a orientação da Prof.^a Dra. Florence Cronemberger Haret Drago e co-orientação do Prof. Dr. Jonathan Barros Vita.

MARÍLIA
2016

Santos, Elenice Aparecida dos

Regime aduaneiro especial *Drawback*: vantagens e desvantagens para microempresa e empresas de pequeno porte
Elenice Aparecida dos Santos. - Marília: UNIMAR, 2016.

113f.

Dissertação (Mestrado em Empreendimentos Econômicos, Desenvolvimento e Mudança Social) – Universidade de Marília, Marília, 2016.

Orientação: Prof.^a Dra. Florence Cronemberger Haret Drago

1. Direito 2. Desenvolvimento 3. Drawback 4. Micro e Pequenas Empresas I. Santos, Elenice Aparecida dos

CDD – 342.233

ELENICE APARECIDA DOS SANTOS

**REGIME ADUANEIRO ESPECIAL *DRAWBACK*: VANTAGENS E DESVANTAGENS
PARA MICROEMPRESA E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito, sob orientação da Prof.^a Dra. Florence Cronemberger Haret Drago e co-orientação do Prof. Dr. Jonathan Barros Vita.

Aprovada pela Banca Examinadora em: 30/09/2016

Prof.^a Dra. Florence Cronemberger Haret Drago.
Orientadora

Prof. Dr. Lourival José de Oliveira

Prof. Dr. Tiago Cappi Janini

Dedico este trabalho ao meu querido e amado esposo Jeferson Barbosa de Souza, amigo e companheiro, que me incentivou durante a árdua e gratificante trajetória do programa de mestrado.

Aos meus amados filhos, Samira, Sibely e Luiz Otávio; por eles desejo ser melhor todos os dias.

Aos meus adoráveis netos, Emily, Valentiny, Luca e Otávio Miguel, imensa alegria na minha vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço imensamente a Deus.

Ao Professor José Gonzaga da Silva Neto, mantenedor da Rede Gonzaga de Ensino Superior – REGES, pela fundamental contribuição na realização deste sonho.

À coordenação, funcionários e a todos os professores do curso de mestrado da Universidade de Marília, com os quais aprendi muito.

Aos meus orientadores, Professora Dra. Florence Cronemberger Haret Drago e Prof. Dr. Jonathan Barros Vita, agradeço pela imensa paciência em conduzir-me durante a elaboração da dissertação.

A todos os colegas e amigos do mestrado, pelos conhecimentos trocados, pelo estímulo e amizade, que muito contribuíram para o sucesso deste empreendimento.

Em especial, agradeço a minhas Amigas Ana Maria, Eliane Vanzela, Doraci Batista, Rosane Silva e Edna Campoio, por participarem da construção de um sonho que se torna realidade.

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL *DRAWBACK*: VANTAGENS E DESVANTAGENS PARA MICROEMPRESA E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

Resumo: Considerando as potenciais vantagens propiciadas pelo regime aduaneiro especial *drawback* para o país, esta dissertação tem o objetivo de identificar o quanto este regime aduaneiro, em suas diversas modalidades e operações especiais, pode beneficiar as micro e as empresas de pequeno porte. Assim, o presente trabalho faz uma análise sobre o regime aduaneiro *drawback*. Examina a importância das pequenas empresas no Brasil, faz um breve levantamento histórico quanto ao Simples Nacional, abordando também o tratamento favorecido a essas empresas, estuda os princípios constitucionais que norteiam a ordem econômica. E, por fim, destaca as vantagens e desvantagens na instrumentalização do regime especial *drawback*. Na elaboração deste estudo, utilizamos o método dedutivo, através de estudo de artigos, periódicos, doutrinas, acórdãos, projetos de leis, legislação aduaneira, princípios e a Constituição Federal. Tais ferramentas jurídicas permitiram o alcance do conhecimento sobre a aplicação, previsão constitucional e, principalmente, sua importância na atualidade, criando um arcabouço de subsídios e argumentos necessários para dar efetividade na operacionalização do regime aduaneiro especial *drawback* para as micro e pequenas empresas.

Palavras Chaves: Desenvolvimento. *Drawback*. Micro e Pequenas Empresas.

CUSTOMS REGIME SPECIAL DRAWBACK: ADVANTAGES AND DISADVANTAGES TO MICROENTERPRISE AND SMALL ENTERPRISES PORTE

Abstrat: Considering the potential advantages offered by the special customs regime *drawback* for the country, this dissertation aims to identify how this customs regime, in its various forms and special operations, can benefit micro and small businesses. Thus, this work is an analysis of the customs procedure drawback. Examines the importance of small businesses in Brazil, makes a brief historical survey on the National Simple, also addressing the favored treatment to these companies, studies the constitutional principles guiding the economic order. And finally, it highlights the advantages and disadvantages in the instrumentalization of special drawback regime. In preparing this study, we used the deductive method, through study articles, journals, doctrines, judgments, draft laws, customs laws, principles and the Constitution. Such legal tools allowed the scope of knowledge on the application, constitutional provision, and especially its importance today, creating a framework of subsidies and arguments necessary to give effect in the operationalization of the special drawback customs regime for micro and small businesses.

Keyword: Development. Drawback. Micro and Small Enterprises.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC – Ato Concessório

ACIV – Associação Comercial e Industrial de Vilhena

AFRMM – Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante.

ANVISA – Agência Nacional de Inspeção Sanitária

BACEN – Banco Central do Brasil

CAMEX - Câmara de Comércio Exterior

CDC – Código de Defesa do Consumidor

CF – Constituição Federal

CGSIM Comitê Gestor para Gestão da Rede Nacional para Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios

CIF – Cost, Insurance and Freight = (Custo, Seguro e Frete)

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

DECEX – Departamento de Operações de Comércio Exterior

DI – Declaração de Importação

EPP – Empresa de Pequeno Porte

FAMPE – Fundo de Aval às Micro e Pequenas Empresas

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes

Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IE – Imposto de Exportação

II – Imposto de Importação

IPI – Imposto sobre Produto Industrializado

ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

ME – Microempresa

MDIC - Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior

MPE's – Micro e Pequenas Empresas

MP – Medida Provisória

MP – Ministério da Fazenda

MRE – Ministério das Relações Exteriores

MTE – Ministério do Trabalho e o Emprego do Governo Federal

OMA – Organização Mundial das Alfândegas

PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIB – Produto Interno Bruto

PIS – Programa de Integração Social

RA – Registro Aduaneiro

REDESIM – Rede Nacional para Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios.

REI – Registro de Exportadores e Importadores

RES – Registro de Exportação Simplificado

RFB – Receita Federal do Brasil

ROF – Registro de Operações Financeiras

SEBRAE- Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SECEX – Secretaria de Comércio Exterior

SISCOMEX- Sistema Integrado de Comércio Exterior

SRF – Secretaria da Receita Federal

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

ZFM – Zona Franca de Manaus

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1. CONCEITOS GERAIS DO REGIME <i>DRAWBACK</i>.....	13
1.1 REGIMES ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO.....	14
1.2 LEGISLAÇÃO DO REGIME ADUANEIRO <i>DRAWBACK</i>	15
1.2.1 Natureza Jurídica do Regime <i>Drawback</i>	18
1.3 MODALIDADES DO REGIME <i>DRAWBACK</i> : ISENÇÃO, SUSPENSÃO E RESTITUIÇÃO.....	20
1.4 OPERAÇÕES ESPECIAIS OU SUBMODALIDADES DO REGIME <i>DRAWBACK</i>	23
1.5 INFORMATIZAÇÃO DO REGIME <i>DRAWBACK</i>	28
1.6 ATO CONCESSÓRIO E BENEFICIÁRIOS DO REGIME <i>DRAWBACK</i>	30
1.6.1 Requisitos para Concessão e Processamento do <i>Drawback</i>	32
1.7 ENCARGOS FISCAIS DESONERADOS NO REGIME ADUANEIRO <i>DRAWBACK</i> ..	33
1.8 PRODUTOS ENQUADRÁVEIS E OPERAÇÕES PERMITIDAS NO REGIME ADUANEIRO <i>DRAWBACK</i>	34
1.9 PENALIDADES APLICADAS NO REGIME ADUANEIRO <i>DRAWBACK</i>	35
2. PANORAMA GERAL DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS E INSTRUMENTALIZAÇÃO DO REGIME <i>DRAWBACK</i>	37
2.1 CRITÉRIOS DE CLASSIFICAÇÃO DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS.....	38
2.2 CARACTERÍSTICAS DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS BRASILEIRAS.....	39
2.3 AS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE E SUA IMPORTÂNCIA PARA ECONOMIA BRASILEIRA.....	40
2.4 AS PRINCIPAIS PREOCUPAÇÕES ENVOLVENDO AS MICRO E AS PEQUENAS EMPRESAS: MORTALIDADE E SOBREVIVÊNCIA	41
2.5 BREVE HISTÓRICO DO TRATAMENTO DIFERENCIADO E FAVORECIDO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS	44
2.6 LEI GERAL DA MICRO E PEQUENA EMPRESA – SIMPLES NACIONAL.....	47
2.7 MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – BASE DO TRATAMENTO FAVORECIDO....	50
2.8 SEBRAE – SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS	51
2.9 SISTEMA BRASILEIRO DE APOIO AS EMPRESAS AO COMÉRCIO EXTERIOR .	54

3. EFEITOS JURÍDICOS CONSTITUCIONAIS DA ORDEM ECONÔMICA NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS E NO REGIME ADUANEIRO <i>DRAWBACK</i>	58
3.1 REGIME ADUANEIRO <i>DRAWBACK</i> NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO	59
3.2 ORDEM ECONÔMICA BRASILEIRA E O REGIME ADUANEIRO <i>DRAWBACK</i>	60
3.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ORDEM ECONÔMICA	61
3.3.1 O Princípio da Soberania Nacional	62
3.3.2 O Princípio da Propriedade e Sua Função Social	63
3.3.3 Livre Concorrência	66
3.3.4 Defesa do Meio Ambiente	69
3.3.5 Defesa do Consumidor	72
3.3.6 Redução das Desigualdades Regionais e Sociais	73
3.3.7 Busca do Pleno Emprego	74
3.3.8 Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas Nacionais	75
3.3.9 O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana	77
3.4 EFETIVIDADE DAS FUNÇÕES DO ESTADO NA ORDEM ECONÔMICA	79
4. VANTAGENS E DESVANTAGENS DO USO <i>DRAWBACK</i> PARA ÀS MICRO E EMPRESA DE PEQUENO PORTE	82
4.1 VANTAGENS DO USO DO REGIME <i>DRAWBACK</i>	82
4.1.1. Desonerações de Tributos	83
4.1.2 Acesso a Insumos Indisponíveis no Mercado Nacional	84
4.1.3 Maior Participação no Mercado Exterior	85
4.2 DIFICULDADES DE ACESSO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS AO REGIME ADUANEIRO <i>DRAWBACK</i>	86
4.2.1 Organização e Altos Níveis de Controle Sobre o Processo de Produção	91
4.2.2 Exigências da Vinculação Física	92
CONCLUSÃO	94
REFERÊNCIAS	96
ANEXO	101

INTRODUÇÃO

O tema *drawback* surpreendeu à medida que as pesquisas foram desenvolvendo os vários aspectos do seu conteúdo. Portanto, para compor o corpo do texto além do direito, exigiu-se recorrer às várias áreas do conhecimento, tais como economia, administração, sociologia, artigos e notícias sobre o comércio exterior e globalização.

Neste contexto, percebe-se a riqueza do direito enquanto ciência capaz de regular todas essas matérias e a importância para a sociedade do regime *drawback*. Em nenhum momento houve a pretensão de domínio de qualquer destas áreas, mas, sim, a preocupação em selecionar de forma bem delineada o que seria mais importante para este trabalho.

Desse modo, fez-se necessária a coleta de informações para o entendimento das dificuldades encontradas pelas micro e as pequenas empresas na operacionalização do *drawback* enquanto fator de crescimento e desenvolvimento para as empresas que desejassem se aventurar no comércio exterior.

A sociedade vive um momento histórico peculiar e, acredita-se, de irreversível globalização. Nesse viés, são de suma importância as trocas por intermédio do comércio internacional, extremamente necessárias à economia, com vistas ao equilíbrio da balança comercial (PIB), difusão dos produtos nacionais, criação de novos postos de trabalho, arrecadação de impostos, busca constante do estado de bem estar e a justiça social.

O regime aduaneiro especial *drawback* é um instrumento de política pública de comércio exterior, cujo principal objetivo é incentivar as exportações brasileiras, capaz de privilegiar a produção nacional de bens destinados à exportação.

O objetivo deste estudo é apresentar a aplicabilidade e eficiência do regime especial aduaneiro às micro e empresas de pequeno porte e, verificar as vantagens e desvantagens da instrumentalização do *drawback* neste segmento societário.

Dado a sua flexibilidade, o *drawback* é um regime democrático, pois não discrimina segmentos industriais ou comerciais. Não faz distinção da qualificação do beneficiário e seu sistema está disponível em qualquer lugar do Brasil, acessível via internet.

Após estas ponderações, salienta-se que o presente trabalho, em seu primeiro capítulo, fará uma análise histórica, bem como um panorama geral a respeito do regime *drawback*, propiciando uma base sólida ao leitor, para que, conseqüentemente, seja possível uma melhor visualização das modalidades, submodalidades, produtos, operações permitidas, meios de desenvolvê-las e sua compatibilidade com as disposições de acordos mantidos pela Organização Mundial do Comércio.

O segundo capítulo abordará as micro e empresas de pequeno porte, seus critérios de classificação, características quanto à gestão, leis e estruturas de apoio. Será delineado um breve histórico do tratamento diferenciado e favorecido a elas conferido, a lei geral, os fundamentos deste tratamento privilegiado, e trará também uma visão sobre o Sebrae, órgão de apoio às empresas de pequeno porte. Dentro deste contexto, fez-se necessária uma análise do sistema brasileiro de apoio às empresas ao comércio exterior, na intenção de encontrar informações sobre políticas voltadas para amparar as pequenas empresas com vocação ao comércio exterior.

Ato contínuo, o terceiro capítulo traz em seu bojo os princípios constitucionais informadores da ordem econômica. Constatou-se a intervenção estatal por intermédio de políticas públicas, como no caso o regime especial *drawback* com vistas fomentar o desenvolvimento das empresas.

No que se refere ao quarto capítulo, serão analisadas as vantagens e desvantagens da instrumentalização do regime especial aduaneiro *drawback* pelas micro e empresas de pequeno porte. Essas considerações objetivam levar as pequenas empresas reflexões sobre a modalidade que melhor enquadre suas necessidades e anseios.

Por fim, pode-se afirmar que o presente estudo objetiva propiciar facilidade na compreensão deste tema e, principalmente, incentivar que um número maior de micro e pequenas empresas encontrem no regime especial aduaneiro *drawback* mais uma fonte de possibilidades de crescimento e desenvolvimento.

Na elaboração deste trabalho, utilizamos o método dedutivo, através de estudo de artigos, páginas da internet, periódicos, doutrinas, acórdãos, projetos de leis, legislação aduaneira, princípios e a Constituição Federal.

1. CONCEITOS GERAIS DO *DRAWBACK*

O comércio exterior é um universo complexo. Nele, interagem interesses privados e públicos: o primeiro representado por uma gama de negócios; o segundo, pelo controle da regulação fiscal e cambial dos Estados.

O comércio internacional pode ser definido como um conjunto de operações realizadas entre países, em que há barganha de bens e serviços ou movimento de capitais. É imprescindível este intercâmbio porque nenhum país é capaz de produzir tudo de que necessita.

Neste sentido, surge o *drawback*, cujo objetivo é fomentar essas permutas, gerando consequências benéficas para o país. Este instrumento aduaneiro pode ser utilizado tanto pelas grandes corporações como pelas micro e pequenas empresas, essas últimas objeto deste trabalho.

A expressão *drawback* é utilizada no exterior apenas para efeito de restituição dos tributos incidentes na mercadoria importada que tenha sido incorporada no produto exportado quando o fabricante recolheu originalmente os impostos.

Segundo Araújo e Sartori¹ no comércio internacional, o regime aduaneiro especial *drawback* é um dos mais antigos incentivos à exportação. Existem relatos de sua utilização nos séculos XIV e XV (Inglaterra), como uma espécie de prêmio consistente na liberação do pagamento dos direitos aduaneiros que gravassem insumos a ser incorporados a produtos exportados às colônias ultramarinas.

De Plácido e Silva², em seu vocabulário jurídico, define *Drawback*, do inglês, como uma palavra composta, *To draw* (Tirar) e *back* (outra vez) “[...] mostra-se uma verdadeira restituição de impostos cobrados sobre a matéria prima, quando importada, desde que, transformada em outro produto, se destine à exportação”.

Drawback pode ser conceituado como uma exoneração de impostos para produtos importados, que serão utilizados na industrialização de produtos finais a serem exportados.

A destinação do produto final para exportação é a condição exclusiva para adoção desse regime aduaneiro especial, pois os itens importados devem ser incorporados àquele, seja por transformação, beneficiamento ou composição.

¹ ARAUJO, Ana Clarissa M. S. e SARTORI, Ângela. *Drawback e o Comércio Exterior: visão jurídica e operacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2004, p. 35.

² SILVA, De Plácido. *Vocabulário Jurídico*. 16. ed. Revista e atualizada por: Nagib Slaibi Filho e Geraldo Magela Alves. Rio de Janeiro; Forense, 1999, p. 291.

Desse modo, o regime aduaneiro especial *drawback*, instituído no Brasil pelo Decreto Lei nº 37 de 21 de novembro de 1966, consiste na eliminação ou suspensão dos tributos incidentes sobre insumos importados para utilização em produtos a exportar. É também definido no Brasil e reconhecido internacionalmente como um incentivo fiscal.

1.1 REGIMES ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO

O conceito de regime é definido como um conjunto de regras ou disposições legais referentes a um assunto, as quais normatizam as condutas a ele relacionadas.

Nos regimes comuns de importação e de exportação de mercadorias, em regra, ocorre o pagamento de tributos.

Nas operações de importações sob o regime comum, há a incidência de seis tributos: três impostos, sendo dois de competência da União: Imposto sobre as Importações (II) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e um dos Estados, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); três contribuições, todas de competência da União, sendo duas contribuições sociais (COFINS e PIS/PASEP) e uma contribuição destinada à intervenção no domínio econômico (AFRMM) – esta, no caso de transporte por via marítima.

Neste regime, as mercadorias ingressam a título definitivo no país, e o pagamento dos tributos é efetuado no momento da importação, mais especificamente quando são registradas as declarações de importações. O regime aduaneiro comum pode ser diferenciado do especial da seguinte forma:

[...] no afã de realizar um estudo científico do direito, dividimos os regimes aduaneiros em regime comum, com rito normal (mediante pagamento, imunidade ou isenção não sujeita à condição e controle aduaneiro) e regime especial, no qual há redução ou isenção tributária sujeitas à condição resolutiva ou suspensiva e controle aduaneiro dos bens estrangeiros ou desnacionalizados.³

Neste viés, devido à dinâmica do comércio exterior e para atender algumas peculiaridades, o governo criou mecanismos que permitem a entrada ou a saída de mercadorias do território aduaneiro⁴ com suspensão ou isenção de tributos. Esses instrumentos são denominados Regimes Aduaneiros Especiais ou Regimes Aduaneiros Aplicados em Áreas Especiais.

³MEIRA, Lilians Angelotti. *Regimes Aduaneiros Especiais*. Coordenação de Paulo de Barros Carvalho, IOB. Ed. Síntese, p. 163.

⁴ Território Aduaneiro compreende todo território nacional, inclusive o mar territorial, as águas territoriais e o espaço aéreo correspondente.

O objetivo predominante deste Estatuto é de natureza econômica e não arrecadatório. Portanto, constitui uma exceção de não pagamento dos tributos incidentes.

Desse modo, o regime aduaneiro *drawback* pode ser definido como um incentivo fiscal à exportação com a suspensão ou eliminação de tributos incidentes sobre matérias primas, insumos, componentes, embalagens e insumos importados, para industrialização de produtos exportados de acordo com a legislação que o instituiu.

1.2 LEGISLAÇÃO DO REGIME ADUANEIRO *DRAWBACK*

No Brasil, as primeiras notícias sobre a utilização do *drawback*, em nossa legislação, reportam-se ao Decreto-Lei nº 994, de 28 de julho de 1934, revogado expressamente pelo artigo 37 da Lei nº 3.244/57⁵.

Com a entrada em vigência do Decreto-Lei nº 37 de 21 de novembro de 1966, foram criados os Regimes Aduaneiros Especiais, cujo fundamento legal encontrava-se no artigo 78 do Estatuto.

Destaque-se que o artigo 78 não atribuía, ainda, a denominação *drawback* ao mencionado regime especial.

Em 18 de maio de 1973, o Conselho de Cooperação Aduaneira, sediado em Bruxelas, organizou a *Convention Internationale pour la Simplification et Harmonization des Regimes Douaniers*, traduzida como Convenção Internacional para a Simplificação e Harmonização dos Regimes Aduaneiros do Conselho de Cooperação Aduaneira, comumente conhecida como Convenção de Kioto.

Esta convenção teve como objetivo promover a harmonização e o desenvolvimento técnico do comércio internacional, através do estudo da legislação aduaneira de diversos países. O regime do *drawback* foi tratado no Anexo E-4 da Convenção de Kioto; inclusive, as definições que deveriam servir de modelo para implementação da legislação dos países que a adotassem abrangiam apenas as hipóteses de restituição dos tributos.

Somente em 1985 o Brasil tornou-se membro do Conselho de Cooperação Aduaneira, porém não ratificou o Convênio de Kioto.⁶ Segundo alguns autores, a não

⁵ Art. 37. Será concedida remissão total ou parcial do impôsto (sic) relativo a produto utilizado na composição de outro a exportar (“draw-back”) (sic), nos têrmos (sic) do Regulamento a ser baixado por proposta do Conselho de Política Aduaneira, revogado o Decreto nº 904, 28 de Julho de 1934.

⁶ ARAUJO, Ana Clarissa; SARTORI, Ângela. *Drawback e o Comércio Exterior: visão jurídica e operacional*. São Paulo: Aduaneiras. 2004, p. 37

ratificação ocorreu por discrepância em relação à nomenclatura usada internacionalmente e, em nossa legislação, referentes aos regimes aduaneiros especiais.

O Regulamento Aduaneiro de 1985 (RA/85) foi convertido em Decreto Nº 91.030/1985⁷, e, no seu artigo 314, praticamente transcreveu os dispositivos citados no artigo 78 do Decreto-Lei 37/1966; entretanto, inovou ao atribuir a denominação *drawback* ao regime. Insta salientar que o Decreto nº 91.030/1985 criou regimes aduaneiros atípicos, assim designados por uma questão cronológica.

Em 1999, a OMA (Organização Mundial das Alfândegas) promoveu a revisão da Convenção de Kioto, com sensível ampliação das disposições sobre o regime, como a determinação da isenção total ou parcial de direitos aduaneiros incidentes sobre bens importados, se esses fossem agregados a outro bem a ser reexportado, durante lapso temporal fixado em lei, conforme exposição das autoras Araujo e Sartori.⁸

OMA é um organismo internacional intergovernamental, criado com o objetivo de fortalecer a eficiência das administrações Aduaneiras mediante estabelecimento e harmonização dos procedimentos relacionados à importação e à exportação de bens e os relativos à fiscalização aduaneira.

Posteriormente, o Decreto 91.030/85 foi revogado pelo Regulamento Aduaneiro 2002 – RA/2002, o qual foi convertido no Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, que, todavia, não inovou; nos artigos 335 a 355 manteve o mesmo texto do RA-85.

Este Estatuto, cognominado Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, consolidou toda a legislação aduaneira, especialmente por entender inútil o critério cronológico anteriormente utilizado para divisão dos Estatutos.

O regime especial aduaneiro *drawback* sofreu grandes alterações até os dias atuais, mas ainda assim continua com a mesma definição, mesmo após a publicação e vigência do RA/2009, convertido no Decreto 6.759/2009 no seu artigo 383.

Este novo Estatuto encontra-se vigente, todavia com várias reformas pontuais para acompanhar e adequar-se à realidade social.

Assim, os regimes aduaneiros especiais e os aplicados em áreas especiais estão previstos no Livro IV, ficando regulamentados os regimes aduaneiros especiais no Título I, Capítulo I, nos artigos 307 a 503. Dentre esses, está regulamentado o Regime Aduaneiro Especial *Drawback*, considerado como um incentivo à exportação, aplicado nas modalidades

⁷ Art. 314. Poderá ser concedido pela Comissão de Política Aduaneira, nos termos e condições estabelecidos no presente Capítulo, o benefício do drawback nas seguintes modalidades (Decreto-Lei nº 37/66, artigo 78, I a III):

⁸ ARAUJO, Ana Clarissa; SARTORI, Ângela. *Drawback e o Comércio Exterior: visão jurídica e operacional*. São Paulo: Aduaneiras. 2004, p. 36-38.

de suspensão, isenção e restituição de tributos, objeto de estudo desta dissertação. Registre-se que este instrumento, dadas as suas peculiaridades, é o mais utilizado pelas empresas exportadoras.

Os Regimes Aduaneiros Aplicados em Áreas Especiais encontram-se no Título II, Capítulo I, nos artigos 504 a 541. Por uma questão de didática, os Regimes enumerados neste Estatuto encontram-se anotados no anexo deste trabalho.

O instituto *drawback* com o passar dos anos foi se desenvolvendo com o objetivo de valorizar as empresas exportadoras, facilitando sua competitividade em relação às empresas de outros países inseridos na economia mundial.

O artigo 12 da Lei Nº 11.945/2009 sofreu novas alterações com a edição do artigo 17 da Lei Nº 12.058/2009 e, inovou o regime *drawback* ao preceituar a possibilidade de se adquirir insumos também no mercado interno. Até então, apenas insumos importados eram admitidos no regime. Estava instituída, com isso, nova modalidade denominada *Drawback* Suspensão-Integrado. Tal dispositivo foi regulamentado através do Decreto Nº 7.213, de 15 de junho de 2010, que inseriu o artigo 384-A no RA/2009.

A Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010 (conversão da MP nº 497/2010), no seu artigo 31, inseriu a possibilidade da aquisição de insumos nacionais também para o *drawback* na modalidade isenção.

Desse modo, há previsão legal tanto na modalidade suspensão-integrado como na isenção para aquisição de insumos no mercado nacional, extrapolando o mercado internacional, aumentando os meios de transações comerciais para empresas.

Aumenta a importância do *drawback* o fato de ele ser considerado um incentivo fiscal pela comunidade internacional e não apenas uma política de subsídios:

[...] ainda existem formas capazes de estimular o comércio internacional e incentivar as exportações nos países em desenvolvimento (PEDs), como o *drawback*, considerado incentivo fiscal, que não sofre restrições por parte da Organização Mundial do Comércio (OMC), visto que sua utilização não é considerada como política de subsídios dos Países Membros, sendo, portanto perfeitamente viável e desejável para estimular a indústria doméstica e o crescimento das exportações.⁹

O Código Tributário Nacional, no seu artigo 179, define o *drawback* como um incentivo fiscal. Corroborando com este entendimento, a Organização Mundial do Comércio reconhece o *drawback* como incentivo às exportações, e não como uma mera política de

⁹ARAÚJO, Ana Clarissa; SARTORI, Ângela. *Drawback e o Comércio Exterior: visão jurídica e operacional*. São Paulo: Aduaneiras. 2004, p. 28.

subsídios dos países membros. Desse modo, não permite a imposição de medidas restritivas de defesa comercial *antidumping* e compensatórias por questões unicamente vinculadas ao *drawback*. Esse tema será retomado no Capítulo III.

1.2.1 Natureza Jurídica do Regime *Drawback*

O ordenamento jurídico brasileiro destina as operações do *drawback* ampla legislação, entre as quais leis ordinárias, decretos-lei e decretos. Além disso, acrescentam-se uma infinidade de atos normativos e regulatórios, tais como portarias do Ministério da Fazenda, instruções normativas da Secretaria da Receita Federal (SRF), portarias e resoluções da Câmara de Comércio Exterior (CAMEX), atos concessórios da Secretária de Comércio Exterior (SECEX), portarias interministeriais do Ministério da Fazenda e do Ministério dos Transportes, entre outros regramentos.

No que se refere à natureza jurídica do Drawback, existe muito pouco estudo na atual doutrina visando a determinar os contornos, interpretando sistematicamente o emaranhado de normas em torno do regime. Este instituto tem o seu “locus” de direito positivo brasileiro na Constituição Federal¹⁰ 1988, artigo 150, § 6º e, no artigo 97, VI do Código Tributário Brasileiro.

Dentre os estudos analisados sobre a natureza jurídica do *drawback* (ainda que parcialmente), é notório que se trata de uma matéria polêmica, principalmente relacionada à modalidade suspensão. Não serão trazidas, a este estudo, todas as discussões acerca da natureza do instituto, mas as vertentes de maior destaque. André Parmo Folloni, por exemplo, define que, para cada modalidade do regime, corresponde uma natureza jurídica diversa atrelada aos seus objetivos.

De nossa parte, acabamos por concluir que os regimes ora são casos de isenção, ora de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, ora de redução, ora de extinção do crédito, ora de restituição do tributo pago, sendo impossível propor uma definição genérica. Ficamos, pois, nesse passo, com Osiris de Azevedo Lopes Filho: “...Esses regimes caracterizam-se pela diversidade dos seus objetivos, variedade de seus mecanismos e pela natureza jurídica distinta que apresentam entre si”. Cada qual terá sua

¹⁰§6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

natureza jurídica própria, definida pelo intérprete quando da análise do direito positivo.¹¹

Em entendimento oposto, Liziane Angelotti Meira faz ponderações acerca da natureza jurídica das modalidades do regime especial *drawback*, afirmando que todas as modalidades de *drawback* têm a natureza jurídica de isenções condicionadas.

Para dar continuidade ao estudo do regime de *drawback*, faz-se necessário antecipar algumas conclusões acerca da natureza dos regimes aduaneiros especiais. Neste sentido, consignamos que todas as modalidades de *drawback* são isenções condicionais, cujas mercadorias são submetidas a controle aduaneiro.

Na modalidade mencionada pela legislação como ‘Drawback Suspensão’, há uma importação de mercadoria com isenção sujeita à condição resolutiva, pois, se posteriormente não for providenciada a reexportação do produto industrializado, os tributos incidentes sobre a importação são devidos.

Na espécie designada ‘Drawback Isenção’, há realmente uma isenção sujeita à comprovação de importação precedente de insumo semelhante e do emprego deste em produto exportado, portanto se trata de uma isenção sujeita à condição anterior, suspensiva.

No *drawback* modalidade restituição, a lei autoriza a restituição e permite que ela seja realizada mediante compensação dos impostos pagos com outros incidentes sobre futuras importações, desde que sejam implementadas as condições (reexportação do produto no qual foi empregado o insumo estrangeiro). Assim, cumprida a condição suspensiva da isenção, o valor pago passa a ser um indébito fiscal e o sujeito passivo tem o direito à restituição (diga-se compensação) deste valor com impostos federais incidentes sobre importações posteriores. Logo, é uma modalidade de isenção também sujeita à condição suspensiva.¹²

Ana Clarissa Araújo e Ângela Sartori, em sentido semelhante, defendem que “[...] apesar de inúmeras acepções que encontramos disseminadas sobre o assunto, o *drawback* é, sem dúvida, instrumentalizado por um mecanismo de isenção”. Prosseguem as autoras afirmando conceberem o *drawback*:

[...] como incentivo fiscal, instrumentalizado por espécie de isenção, em que há uma norma de estrutura que incide sobre a regra-matriz de incidência dos tributos aduaneiros, mutilando seu critério temporal, com o registro da Declaração de Importação, para o Imposto de Importação. Nessa linha, ainda que ocorra o registro da declaração, não há o nascimento do direito subjetivo do Fisco de exigir o pagamento dos tributos.¹³

Portanto, cabe ao aplicador da lei, ao se deparar com as regras que o regulamentam, seja qual for a modalidade do regime aduaneiro *drawback*, conduzir a

¹¹FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o Comércio Exterior*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 185.

¹²MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes Aduaneiros Especiais*. Ed. Síntese. São Paulo. IOB, 2002, p. 218/219.

¹³ARAÚJO, Ana Clarissa M. S. e SARTORI, Ângela. *Drawback e o Comércio Exterior: visão jurídica e operacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2004, p. 72/73.

interpretação de forma sistemática e teleológica para o tratamento como um incentivo fiscal às exportações. Este entendimento é pacífico na jurisprudência, cujas decisões encontram no anexo deste trabalho.

1.3 MODALIDADES DO REGIME *DRAWBACK*: ISENÇÃO, SUSPENSÃO E RESTITUIÇÃO

O *drawback* é considerado um regime flexível, pois permite ajustarem-se as necessidades de cada beneficiário. Estão previstas no Decreto-Lei 37/66 três modalidades: Isenção, Suspensão e Restituição.

A primeira modalidade consiste na isenção de tributos incidentes na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes, destinada à reposição de outra importada anteriormente, com pagamento de tributos e utilizada na industrialização de produto exportado. Nesta modalidade, a Empresa se compromete a exportar uma determinada quantidade de mercadorias a um preço determinado. Em troca disto, o DECEX permite à Empresa importar insumos com suspensão de II, IPI, PIS, COFINS, AFRMM e ICMS em algumas situações e dependendo do Estado.

O *Drawback* Isenção¹⁴ é a modalidade de operação que garante novas importações de insumos com isenção de impostos para reposição de estoque originalmente importado para compor o produto exportado. Ao contrário do *Drawback* Suspensão, que trabalha com eventos futuros e incertos, o *Drawback* Isenção baseia-se no passado.

Cronologicamente, após exportar o produto final, a empresa pleiteante do Ato Concessório apresenta ao DECEX as importações originais dos insumos (tributadas ou não) e solicita importação de novos insumos, em mesma quantidade e qualidade e no limite de valor da importação inicial, de modo a repor seu estoque utilizado na exportação.¹⁵

Após a obtenção do Ato Concessório, a empresa tem o direito de, dentro de um prazo, realizar as novas importações com isenção de impostos. Esta nova isenção está limitada aos seguintes tributos: II, IPI, PIS, COFINS, AFRMM. No caso do ICMS, a importação normalmente será tributada, salvo em caso de concessões de regime especial pelo fisco Estadual.

¹⁴ A habilitação ao *drawback* na modalidade isenção é realizada a partir da comprovação, pela empresa interessada, de que foram realizadas importações de insumos, com pagamento de tributos, em prazo não anterior a dois anos da data em que o pedido está sendo apresentado, comprovando que tais insumos foram consumidos para industrialização de bens que já foram exportados.

¹⁵CLIPPER. Disponível em: <<http://drawbackclipper.com.br/modalidades/>> acessado em 17/09/2015

O *Drawback Isenção* é um regime interessante para empresas que não têm um cronograma ou planejamento de exportação bem definido, com apenas exportações esporádicas. Evita também recolhimento de multas e juros no caso de cronogramas não cumpridos, situação comum no *Drawback Suspensão*.

Por outro lado, condiciona o benefício a uma nova importação de insumos que pode já não mais ser necessária (como exemplo, a interrupção de determinada linha de produção) e com uma abrangência menor de tributos. Além disto, o dispêndio dos impostos já ocorreu, ao contrário do *drawback suspensão*.

Observa-se que o *Drawback Isenção* pode considerar a importação de insumos levemente diferentes dos exportados inicialmente, desde que se comprove uma alteração tecnológica no processo.

*Drawback Suspensão*¹⁶ é a segunda modalidade. Nesta, a empresa se compromete a exportar uma determinada quantidade de mercadorias a um preço determinado. Em troca disto, o DECEX permite à Empresa importar insumos com suspensão de tributos – II, IPI, PIS, COFINS, AFRMM e até ICMS (em algumas situações e dependendo do Estado).

Esta modalidade é normalmente a preferida dos importadores, tanto por não necessitar de recolhimento dos impostos como pelo número de impostos que podem ser suspensos na operação. Todavia, esta modalidade depende de acontecimentos futuros, sobretudo da capacidade de a empresa manter suas exportações diante do compromisso firmado junto ao DECEX. O insumo importado deve necessariamente integrar ou ser consumido no processo; o produto exportado é um *drawback* que se rege pelo princípio da vinculação física da mercadoria. Não há qualquer margem para que o insumo importado seja utilizado para se produzir mercadoria para o mercado interno, mesmo que “por empréstimo”¹⁷. Desse modo, a empresa deve ter um rigoroso controle de estoque de modo a garantir que o insumo importado realmente seja utilizado na produção do produto a ser exportado.

Esta operação caracteriza-se pela vinculação de um compromisso de futura exportação. O exportador solicita a suspensão dos impostos na importação de insumos a serem utilizados na fabricação de um produto destinado à exportação antes da ocorrência da importação de tais insumos. De acordo com as normas reguladoras, a exportação deverá ser realizada dentro de um ano, podendo ser prorrogada por mais um ano.

¹⁶ A habilitação ao *drawback* na modalidade suspensão é realizada por meio do deferimento de pedido de Ato Concessório apresentado pela empresa pleiteante ao regime no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX).

¹⁷ CLIPPER. Disponível em: < <http://drawbackclipper.com.br/modalidades/>> acessado em 17/09/2015.

Tratando-se de exportação de produção de bens de capital de longo ciclo de fabricação¹⁸, a suspensão poderá atingir até cinco anos. O pedido para suspensão é feito por meio de preenchimento do "Pedido de *Drawback*", encaminhado a SECEX que, após análise, emitirá o "Ato Concessório", que é fixado o prazo de cumprimento. O importador assumirá o compromisso assinando o termo de responsabilidade pela suspensão, quando do desembaraço dos insumos.

A liquidação do compromisso, na modalidade suspensão, é obrigatória e ocorrerá mediante a exportação efetiva do produto previsto no Ato Concessório na quantidade, valor e prazo fixados.

Se a empresa não conseguir exportar, deverá adotar uma das seguintes providências, em até 30 dias, contados a partir do fim da validade do Ato Concessório: a) devolução ao exterior do insumo importado não utilizado; b) destruição do insumo, sob controle aduaneiro; c) nacionalização com recolhimento dos tributos suspensos da parte importada dos insumos remanescentes; d) recolhimento dos tributos, destruição, sinistro ou devolução do insumo adquirido no mercado interno, observada a legislação de cada tributo envolvido.

Para efeitos de prescrição, as empresas deverão, no período de cinco anos, manter em seu poder as Declarações de Importação (DI), os Registros de Exportação (RE) averbados e as Notas Fiscais (NF), tanto de venda no mercado interno quanto de aquisição.

A terceira Modalidade compreende o *Drawback* Restituição. Nesta, as empresas adquirem o benefício da restituição dos tributos pagos na importação de mercadorias utilizadas na produção de produtos finais exportados por intermédio de crédito fiscal.

A restituição pode ser total ou parcial, tanto do Imposto de Importação (II) como do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), ambos pagos na importação da mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada.

A Secretaria da Receita Federal é o órgão que concede restituição, previsto nos casos de empresas que exportam produtos com insumos importados, mas que não desejam repor os seus estoques por meio da modalidade Isenção. Essas empresas optam pela restituição dos impostos federais incidentes na importação de insumos anteriormente efetuada.

¹⁸ Bens de longo ciclo de fabricação são aqueles grafados na lista da Tarifa Externa Comum (TEC) com a sigla "BK". A relação destes itens encontra-se disponível em http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1326288919.xls.

Os documentos usuais num processo de *drawback* são os seguintes: Laudo técnico; Pedido de *Drawback*; Termo de responsabilidade.

Esta modalidade garante a restituição dos impostos pagos e assemelha-se ao *Drawback Isenção* na sua ordem cronológica. Por outro lado é um *drawback* raramente utilizado em função de dois fatores: prazo para solicitação muito curto e demora na restituição.

A grande razão de se utilizar o *Drawback Restituição* no lugar do *Drawback Isenção* ocorre nos caso de mudança de linhas de produção, em que as importações de novos insumos torna-se desinteressante em relação a receber o “dinheiro”, mesmo com atrasos.

O *Drawback Restituição* praticamente não é mais utilizado. O instrumento de incentivo à exportação em exame compreende, basicamente, as modalidades de isenção e suspensão.¹⁹

O Comunicado DECEX nº 21/97, alterado pelo Comunicado DECEX nº 2, da atual Secretaria de Comércio Exterior (SECEX) estendeu o benefício a algumas operações especiais, denominada pela doutrina de submodalidades.

1.4 OPERAÇÕES ESPECIAIS OU SUBMODALIDADES DO REGIME *DRAWBACK*

Drawback para Reposição de Matéria-Prima Nacional, na modalidade isenção, consiste na importação de mercadoria para reposição de matéria-prima nacional utilizada em processo de industrialização de produto exportado, com vistas a beneficiar a indústria exportadora ou o fornecedor nacional e atender a conjunturas de mercado, revogado pelo Decreto nº 4.543/02, do Regulamento Aduaneiro, por sua vez revogado pelo Decreto 6.759/2009²⁰.

O regime *Drawback* Genérico é caracterizado pela discriminação genérica da mercadoria a importar e o seu respectivo valor e, é concedido exclusivamente na modalidade suspensão. É utilizado por empresas que importam grandes volumes e têm grande diversidade de insumos sujeitos a constantes alterações devido a suas atividades, como o caso das indústrias automotivas.

¹⁹ BRASIL. <http://www.receita.fazenda.gov.br/aduana/drawback/regime.htm>> acessado em 20 de agosto de 2015.

²⁰ BRASIL. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm> acessado em 26 de fevereiro de 2016.

A comprovação do regime se dá pela análise global do compromisso, contrapondo-se ao custo total da importação com o valor líquido da exportação.²¹ Não obstante a Consolidação das Normas de Drawback mencione “compromisso global”, na prática há apenas exigência fiscal de controle rígido de estoque, haja vista a variação e quantidade de insumos onerando a empresa.

O regime *Drawback* Sem Cobertura Cambial ocorre quando não há cobertura cambial, parcial ou total na importação, concedido exclusivamente na modalidade suspensão. Neste caso, existe um acordo comercial entre a empresa brasileira e o exportador estrangeiro, que remete os insumos sem cobertura cambial total ou parcial. O beneficiário industrializa os insumos e exporta o produto final com acréscimo do valor agregado, relativo aos serviços e matéria prima nacional ao exportador estrangeiro. Dentre as tantas vantagens, podemos mencionar a redução dos custos do produto final, a não-imobilização de capital em matéria prima, que reduzem ou eliminam despesas de corretagem, maximizando o lucro na exportação.

O regime Solidário ocorre quando existe participação solidária de duas ou mais empresas industriais na importação, concedido exclusivamente na modalidade suspensão. Com o fim de auxiliar na importação de matéria-prima por determinada empresa em quantidade que isoladamente não alcançaria o mínimo exigido na legislação para a concessão do *drawback*, inviabilizando os custos de colocação dessas mercadorias no mercado externo.

A solidariedade mencionada aqui não é no sentido jurídico do termo, implicando na responsabilidade integral de uma das empresas no total do crédito tributário.

Cada empresa é responsável individualmente pela mercadoria que lhe cabe exportar e proporcional ao montante do crédito tributário. No entanto, a exportação pode ser individual ou coletiva, ou seja, no nome do detentor do ato concessório. É incomum a concessão dessas submodalidades.

Drawback para Fornecimento no Mercado Interno - concedido exclusivamente na modalidade suspensão, trata de importação de matéria-prima, produto intermediário e componente destinados à industrialização de máquinas e equipamentos no País, para serem fornecidos no mercado interno, em decorrência de licitação internacional, conforme disposto no artigo 5º da Lei nº 8.032/90²².

²¹ ARAUJO, Ana Clarissa; SARTORI, Ângela. *Drawback e o Comércio Exterior: visão jurídica e operacional*. São Paulo: Aduaneiras. 2004, p. 107.

²² BRASIL. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8032.htm>acessado em 13 de junho de 2016.

Em ambas as modalidades, isenção e suspensão, destacam-se ainda duas operações especiais: *Drawback* Intermediário e *Drawback* para Embarcação.

O *Drawback* Intermediário consiste na importação, por empresas denominadas fabricantes-intermediários, de mercadoria para industrialização de produto intermediário a ser fornecido a empresas industriais-exportadoras e utilizado na industrialização de produto final destinado à exportação.

Exemplo: a empresa beneficiária adquire a borracha para fabricação de solados injetados. Esses são vendidos para o fabricante de calçados que os exportará.²³ Assim após a operação de industrialização, a empresa fabricante intermediária venderá o produto no mercado interno com a suspensão do IPI para empresa exportadora, que realizará nova operação de industrialização e, por fim, a exportação do produto. Ressalta-se que intermediário é o produto.

A grande falha apontada neste tipo de submodalidade é o fato de a titularidade do ato Concessório pertencer à empresa intermediária, ficando esta responsável pelo ônus decorrente do regime. Com esta regra, exige-se grande comprometimento e confiança entre as empresas envolvidas.

Drawback para Produtos Agrícolas é uma operação especial, concedida exclusivamente na modalidade suspensão, para importação de matéria-prima e outros produtos utilizados no cultivo dos produtos agrícolas ou na criação dos animais definidos, cuja destinação é a exportação: frutas, suco e polpa de frutas; algodão não cardado nem penteado; camarões; carnes e miudezas, comestíveis de frango; e carnes e miudezas, comestíveis de suínos.

O *Drawback Verde-Amarelo*²⁴ caracteriza-se pela conjugação de importações e aquisições no mercado interno de mercadorias para incorporação em produto de forma combinada ou não, de insumos empregados ou consumidos no processo de fabricação de bens exportáveis.

O tratamento tributário inicialmente conferido pelo regime para as aquisições de insumos importados foi estendido às aquisições de insumos nacionais com este diploma, concedido exclusivamente na modalidade suspensão.

Deste do modo, se o contribuinte, embora detentor de Ato Concessório, fizer operações com a incidência desses tributos, ou seja, adquirir insumos com a incidência do IPI

²³ BRASIL. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1311196743.pdf> acessado em 1/02/2016.

²⁴BRASIL. Portaria conjunta RFB / SECEX Nº 467, de 25 de março de 2010. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=28078>> acessado em 13 de junho de 2016.

e PIS/COFINS na etapa anterior, não poderá pleitear a isenção dos tributos em outras operações (*Drawback Isenção*), tampouco a restituição dos mesmos (*Drawback Restituição*). O *drawback* Verde-Amarelo do ambiente web foi alterado e transformado no novo *Drawback Integrado*, contudo continua existindo o antigo e original *drawback* Verde-Amarelo.

Drawback para Embarcação – Instituído para incentivar setor específico da economia, os estaleiros, refere-se à importação de mercadoria para industrialização de embarcação e venda no mercado interno, conforme prevê o § 2º do artigo 1º da Lei 8.402/92²⁵.

Nesta submodalidade, não há exigência de que os pagamentos sejam feitos em moeda conversível, tendo em vista o objetivo principal de fomentar o setor específico da economia, não tendo como objetivo precípuo a entrada de divisas no país.

Na aplicação do regime aduaneiro especial de *drawback* à industrialização de embarcação, de que trata o § 2º, o prazo de suspensão dos tributos poderá ser de até sete anos, § 3º da Lei nº 13.169, de 2015²⁶.

O vasto campo comercial sofre inovações todos os dias, bem como o aperfeiçoamento das tecnologias de informação e comunicação e as legislações precisam acompanhar essas mudanças para se aperfeiçoarem. Tais alterações possibilitaram a evolução do regime até chegar ao modelo atual de *drawback* integrado, que permite, também, a desoneração de tributos na aquisição de insumos no mercado interno.

Atualmente, existem duas modalidades de *drawback* integrado: O regime Integrado Suspensão, instituído em 25 de março de 2010, com base na Lei nº 11.945 de 2009²⁷, e o *Drawback* Integrado Isenção, que tem por base a Lei nº 12.350 de 2010²⁸.

O regime na primeira modalidade tem por base a suspensão dos tributos incidentes, tanto nas importações quanto nas aquisições no mercado interno, sobre insumos utilizados na industrialização de produto a ser exportado.

O *Drawback Isenção*, regulamentado em 2011, permite a reposição de estoques tanto dos insumos importados, quanto daqueles adquiridos no mercado interno e utilizados na industrialização de produto final já exportado.

²⁵ BRASIL. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18402.htm> acessado em 13 de junho de 2016.

²⁶ BRASIL. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13169.htm> acessado em 13/06/2016.

²⁷ BRASIL. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11945.htm> acessado em 13 de junho de 2016.

²⁸ BRASIL. Disponível em: < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/leis#leisdez>> acessado em 13 de junho de 2016.

O regime Integrado Suspensão permite às empresas, tanto industriais, quanto comerciais exportadoras, a redução dos custos relacionados à tributação dos insumos necessários para produção da mercadoria a ser exportada, destacando-se a redução dos encargos fiscais, por meio da suspensão do Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, Contribuição para o PIS/PASEP-Importação, COFINS-Importação e Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM).

A segunda modalidade de *Drawback* Integrado permite a Isenção do Imposto de Importação (II), redução a zero da alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), da Contribuição para o PIS/Pasep- Importação e da Cofins-Importação.

O *Drawback* comum e o intermediário se distinguem: no primeiro, a empresa beneficiária do regime importa ou compra os insumos no mercado interno, industrializa e exporta o produto final. Exemplo: borracha, tecidos, couros para fabricação e exportação de calçados.

No *drawback* intermediário, a empresa beneficiária do regime importa ou compra os insumos no mercado interno, industrializa e fornece produto intermediário a outra empresa no Brasil. Essa o utilizará em novo processo industrial e exportará o produto final.

O Ministério de Desenvolvimento, em 22 de novembro de 2014, declarou que as exportações brasileiras amparadas pelo regime aduaneiro especial de *drawback* somaram US\$ 4,4 bilhões na modalidade suspensão em outubro. O montante corresponde a 24% de tudo que foi exportado pelo país no período de janeiro a outubro de 2014²⁹.

No acumulado de janeiro a outubro, as exportações com *drawback* atingiram US\$ 44,6 bilhões, o que representa 22,9% das vendas externas. Comparando-se o acumulado de janeiro a outubro de 2014 com igual período de 2013, houve um aumento de 10,1% nestas operações.³⁰

Desde março de 2014, o Brasil está passando por momentos críticos. Com a deflagração da operação Lava Jato, ocorreram muitas denúncias envolvendo corrupção, desvios de verbas na Petrobras e outros órgãos; além desta situação insustentável, outros

²⁹PORTAL BRASIL. Disponível em:

<<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2014/11/exportacoes-amparadas-por-mecanismo-de-incentivo-crescem-em-2014>> acessado em 13 de junho de 2016.

³⁰PORTAL BRASIL. Disponível em:

< <http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2014/11/exportacoes-amparadas-por-mecanismo-de-incentivo-crescem-em-2014>> acessado em 05 de fevereiro de 2016.

fatores macroeconômicos concorreram, atingindo a economia brasileira e prejudicando as exportações.

De tal modo, em maio de 2015 as exportações com *drawback* somaram US\$ 3,44 bilhões, equivalentes a 21% do total exportado. Comparado com maio de 2014, o mesmo mês em 2015 apresentou redução de 22,2% das exportações amparadas pelo regime de drawback. De janeiro a maio de 2015, as exportações com drawback atingiram US\$ 18,1 bilhões, o que representa 24,3% do total exportado no período. Comparado com os cinco primeiros meses de 2014, houve retração de 14,2%, de US\$ 21,1 bilhões para US\$ 18,1 bilhões.³¹

Tendo em vista a demanda das empresas em realizar e gerenciar as atividades e informações envolvidas nos processos de importação e exportação e assim otimizar seus processos, desenvolvendo uma estrutura composta pelos órgãos anuentes, o DECEX, a Receita Federal do Brasil, Banco do Brasil e a Secretária Estadual da Fazenda, e mais os órgãos intervenientes (Agência Nacional de Inspeção Sanitária – ANVISA, Ministério da Agricultura e Ministério do Transporte), tornaram-se os órgãos que podem fazer parte do processo de fiscalização ou acompanhamento do regime.

Desse modo, o uso do regime *drawback* não descarta a possibilidade do acompanhamento e a fiscalização por parte desses órgãos - tanto os órgãos anuentes como os intervenientes.

Paulatinamente, todo o sistema *drawback* foi informatizado, desenvolvendo-se um conjunto completo de soluções de software para operação, controle e gerenciamento dos diversos segmentos do comércio exterior: Importação, Exportação, Câmbio, além de controle e gerência de regimes aduaneiros especiais propostos pela Receita Federal, entre outros o *Drawback Sys*.

1.5 INFORMATIZAÇÃO DO REGIME *DRAWBACK*

O desenvolvimento da informatização para o regime aduaneiro *drawback* torna as operações mais ágeis e incrementa a importação e exportação das empresas brasileiras.

Em 2001, introduziu-se a informatização aos serviços relacionados ao regime aduaneiro especial *drawback* por intermédio do sistema *Drawback Eletrônico*. Em maio de 2008, o Serpro aprimorou este sistema ao implementar a versão na plataforma web. A

³¹ Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços. Disponível em: <http://www.desenvolvimento.gov.br/arquivos/dwnl_1435173740.pdf> acessado em 05 de fevereiro de 2016.

diferença entre um sistema e outro diz respeito ao acesso à nova versão, por meio de senha (ferramenta Wesphere) e de certificação digital, a fim de dar mais segurança às informações.³²

Sistema Integrado de Comércio Exterior – Siscomex é um sistema informatizado responsável por integrar as atividades de registro, acompanhamento e controle das operações de comércio exterior no Brasil.

O Drawback Web é um Módulo específico do governo federal para o controle de Drawback integrado ao Siscomex.

O *Drawback Sys* é o sistema da Softway que possibilita/viabiliza o controle e o gerenciamento de todo o processo do regime *drawback* de acordo com as regras estabelecidas nas suas diferentes modalidades³³. Este sistema de Softway controla as mercadorias importadas e ou adquiridas no mercado interno e exportadas e, as vendas consignadas através do regime *drawback*.

É um sistema totalmente automático na leitura dos dados, tanto dos sistemas corporativos da empresa como dos diversos módulos do Siscomex.

O Drawback Sys realiza de uma forma simples e segura todo o controle e gerenciamento exigido pelo SECEX e pela Receita Federal para melhor aproveitamento do regime.

Este sistema permite o controle nas várias submodalidades do regime: Integrado Isenção, Integrado Suspensão (Genérico e Comum), Intermediário Integrado Suspensão e Embarcação, contemplando todos os controles e relatórios exigidos pelos órgãos responsáveis, inclusive os controles necessários pelo *Drawback Web*. Garante ainda que os dados enviados para o *drawback Web* estejam regulares, aumentando a segurança na obtenção da aprovação do pedido do Ato Concessório e diminuindo a possibilidade de erros no envio das informações.³⁴

Torna-se extremamente relevante o desenvolvimento de meios que visem facilitar o acesso das empresas e melhore o desempenho dos procedimentos através de tecnologia de informação, difundindo e aprimorando os instrumentos governamentais.

³² SERPRO. Disponível em:

<http://www4.serpro.gov.br/imprensa/publicacoes/tema-1/antigas%20temas/tema_194/materias/drawback-web> acessado em 20 de janeiro de 2016.

³³ drawback / Regime Aduaneiro. Disponível em;

<http://www.regimedrawback.com.br/interno.php?secao=oquee_estrutura> acessado em 20 de janeiro de 2016.

³⁴ drawback. / Regime Aduaneiro. Disponível em: <

<http://www.regimedrawback.com.br/interno.php?secao=sistema>> acessado em 18 de agosto de 2015.

1.6 ATO CONCESSÓRIO E BENEFICIÁRIOS DO REGIME *DRAWBACK*

A solicitação formal aos órgãos competentes requer o credenciamento conforme modalidade que o exportador deseje operar. O objeto final do credenciamento é a aprovação do Ato Concessório, o qual permite ao beneficiário adquirir mercadorias importadas e/ou no mercado nacional com todos os benefícios do regime *drawback* previsto em cada modalidade. O regime *drawback* concede aos seus beneficiários vantagens como suspensão, isenção, restituição ou redução relacionada às tributações de impostos e taxas sobre as matérias primas adquiridas, locais ou importadas, com o objetivo de serem empregadas na produção de bens com maior valor agregado e em seguida obrigatoriamente exportados ou utilizados em venda equiparada a exportação.

Esta concessão é feita através de um pedido denominado Ato Concessório. O AC possui um período de validade e também especifica todo o montante em valor e quantidade do que será comprado, tanto dos insumos comprado no mercado local como importado, e o que será exportado.

O Ato Concessório é um compromisso assumido previamente com o DECEX, e, a partir de este pedido aprovado, o AC é emitido em nome da empresa industrial ou comercial, que, após realizar a importação, envia a mercadoria a estabelecimento para industrialização, devendo a exportação dos produtos ser realizada pela própria detentora do *drawback*.

A empresa deve, tanto na modalidade de isenção como na suspensão de tributos, utilizar o Relatório Unificado de *Drawback* para informar os documentos registrados no SISCOMEX, tais como: RE (Registro de Exportação), a DI (Declaração de Importação), RES (Registro de Exportação Simplificado); também deve manter em seu poder as Notas Fiscais de venda no mercado interno. Esses documentos identificados no Relatório Unificado de *drawback* comprovam as operações de importação e exportação vinculadas ao regime especial de tributação e devem vincular-se ao Ato Concessório para o processamento de sua baixa no sistema.

As exportações vinculadas ao regime de *drawback* estão sujeitas às normas gerais em vigor para o produto, inclusive quanto ao tratamento administrativo aplicável. Um mesmo Registro de Exportação - RE não pode ser utilizado para comprovação de Atos Concessórios de *drawback* distintos de uma mesma beneficiária, portanto é obrigatória a vinculação do Registro de Exportação - RE ao Ato Concessório de *drawback*.

A concessão do Regime Especial de *drawback* não assegura a obtenção de cota de importação para mercadoria ou de exportação para produto sujeito a contingenciamento, nem exige a importação e a exportação da anuência prévia de outros órgãos, quando for o caso.³⁵

Salienta-se que não pode ser concedido o regime de *drawback* para importação de mercadoria utilizada na industrialização de produto destinado ao consumo na Zona Franca de Manaus e em áreas de livre comércio, seja para importação ou exportação de mercadoria suspensa ou proibida, seja para exportações contra pagamento em moeda nacional e em moeda-convênio ou outras não-conversíveis, ou mesmo para importação de petróleo e seus derivados, conforme o disposto no Decreto nº 1.495, de 18 de maio de 1995; serve, ainda, ainda para exportações vinculadas à comprovação de outros Regimes Aduaneiros ou incentivos à exportação.

Sendo o *drawback* conceituado como um incentivo à exportação e não como um benefício fiscal conforme suas legislações base, fica afastada a necessidade de exame de similaridade³⁶ para as importações feitas sob este regime. O exame de similaridade é um procedimento administrativo, que apura se um produto nacional tem condições de substituir o importado, em equivalência e com as devidas especificações. O procedimento tem por objetivo a proteção da indústria nacional da invasão dos produtos estrangeiros, um típico instrumento de política governamental.

Beneficiário pode ser qualquer empresa habilitada em operar no comércio exterior inscrita no Registro de Exportadores e Importadores, ou mesmo adquirentes no mercado interno, que produza bem de valor agregado e o exporte diretamente ou faça uma venda equiparada a exportação. Podem ser empresas industriais ou comerciais exportadoras ou *trading*.

Trading Company é uma empresa comercial exportadora que tem a prerrogativa de importar insumos, sob o regime *drawback* e remetê-los para industrialização em uma terceira empresa, que devolverá o produto final obtido após o beneficiamento para ser exportado exclusivamente pela mesma *trading*. Desse modo, as mercadorias deverão ser industrializadas sob encomenda em estabelecimento industrial, por sua conta e ordem e, posteriormente exportada, ou empresa comercial exportadora que importou insumos.

³⁵ BRASIL. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/aduana/drawback/regime.htm>> acessado em 20 de agosto de 2015.

³⁶ Observadas as exceções previstas em lei ou no Regulamento Aduaneiro, a isenção ou a redução tributária somente beneficiará mercadoria sem similar nacional (arts. 118, 207, 245, I, 256, § 1º, do Regulamento Aduaneiro), e o exame de similaridade será analisado pelo Departamento de Comércio Exterior - Decex - na fase de licenciamento de importação, conforme disposto no artigo 15, inciso II, alínea "d" e art. 32 da Portaria Secex nº 23/2011.

A alteração de beneficiário será permitida em caso de sucessão legal, isto é, a incorporação, fusão ou cisão, com a consequente alteração do titular de Ato Concessório de *Drawback*, após comprovada apresentação de documentação, constando a sucessão dos direitos e obrigações referente ao regime.

1.6.1 Requisitos para Concessão e Processamento do *Drawback*

Para exportar, as empresas devem estar cadastradas no REI – Registro de Exportadores e Importadores da Secretaria de Comércio Exterior. A inscrição no REI é automática, no ato da primeira operação, sem maiores formalidades, em qualquer ponto conectado ao Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX), e só poderá ser negada, suspensa ou cancelada nos casos em que o importador tenha incorrido em abuso de poder econômico ou cometido infrações de natureza fiscal, cambial ou de comércio exterior, e, também, haja sido punido em decisão administrativa final.³⁷

Todas as importações vinculadas a Ato Concessório do regime *drawback* estão sujeitas ao licenciamento automático, previsto na Portaria nº 23 de 14 de julho de 2011, O licenciamento automático ocorrerá após o embarque da mercadoria no exterior, mas anteriormente ao despacho aduaneiro, exceto para os produtos sujeitos a controles previstos no Tratamento Administrativo no SISCOMEX. A partir da data do registro do pedido de licença realizado de forma adequada pelo importador, ou seu representante legal ou ainda pelos agentes credenciados do DECEX e da SRF, no SISCOMEX, ocorre sua efetivação no prazo máximo de dez dias úteis.

O licenciamento será indeferido quando verificados erros significativos em relação à documentação que ampara a importação ou indícios de fraude ou negligência, sendo o motivo do indeferimento comunicado ao interessado, o qual, na forma da lei, poderá recorrer.

O Termo de Responsabilidade previsto no Decreto-Lei nº 37/66, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/88, é exigido como documentação necessária para a concessão do regime *drawback* e para os demais Regimes Aduaneiros Especiais. Trata-se de uma condição de garantia do crédito tributário, que deixa de ser pago pela ocorrência de hipóteses de incidência de regimes. Seu objetivo é discriminar o montante dos tributos suspensos e,

³⁷ Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=257&refr=245>> acessado em 26 de fevereiro de 2016.

constando descumprimento do regime, pode ser encaminhado à Fazenda Pública Nacional, para inscrição na dívida ativa e posterior execução fiscal.

1.7 ENCARGOS FISCAIS DESONERADOS NO REGIME ADUANEIRO *DRAWBACK*

Imposto de Importação (II) está previsto na Constituição Federal, no art. 153, I. Cabe a União instituí-lo e cobrá-lo. O fato gerador é a entrada de produtos estrangeiros no território nacional.

Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é um tributo federal, que incide sobre produtos industrializados nacionais e estrangeiros, não cumulativo, seletivo e indireto, pois o seu valor é repassado ao consumidor final.

O ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal e que incide sobre a circulação de mercadorias e serviços, conforme previsão do art. 155, inciso II, da CF. Tem função predominantemente fiscal, é não cumulativo, pode ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. O imposto sobre circulação de mercadorias está incluso na categoria dos tributos indiretos, ou seja, daqueles incidentes sobre o consumo.

PIS e PASEP são Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e COFINS é a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social. Ambos os tributos incidem quando se dá o faturamento ou o auferimento de receitas, para pessoas jurídicas de direito privado; no pagamento da folha de salários, para entidades de relevância social determinadas em lei; na arrecadação mensal de receitas correntes e o recebimento mensal de recursos, para entidades de direito público.

PIS/PASEP – Importação: têm como fatos geradores da Contribuição a entrada de bens estrangeiros no território nacional, no caso de importação de bens; ou o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado, no caso de importação de serviços³⁸.

COFINS – Importação é uma Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, a Assistência Social e a Saúde Pública. Os fatos geradores da Contribuição são os mesmos do PIS/PASEP previstos no artigo 3º da Lei nº 10.865/ 2004.

Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) foi instituído pelo Decreto-lei nº 2.404/1987 e disciplinado pela Lei nº 10.893/2004. O AFRMM destina-se

³⁸ BRASIL. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, art. 3º. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm> acessado em 14 de junho de 2016.

a atender aos encargos da intervenção da União no apoio ao desenvolvimento da marinha mercante e da indústria de construção e reparação naval brasileira.

Com a publicação Decreto nº 8.257/2014, a administração das atividades relativas à cobrança, fiscalização, arrecadação, restituição e ressarcimento do AFRMM passou a ser de competência Receita Federal do Brasil (RFB).³⁹

Ocorre o fato gerador do AFRMM com o início efetivo da operação de descarregamento da embarcação em porto brasileiro, proveniente do exterior em navegação de longo curso ou de portos brasileiros, em navegação de cabotagem ou em navegação fluvial e lacustre.

1.8 PRODUTOS ENQUADRÁVEIS E OPERAÇÕES PERMITIDAS NO REGIME ADUANEIRO *DRAWBACK*

A portaria da SECEX determina, a partir do Regulamento Aduaneiro, tanto as mercadorias como as operações beneficiadas pelo regime de drawback, nas modalidades suspensão e isenção. Mercadorias: I – mercadoria para beneficiamento no País e posterior exportação; II – matéria-prima, produto semielaborado ou acabado, utilizados na fabricação de mercadoria exportada, ou a exportar; III – peça, parte, aparelho e máquina complementar de aparelho, de máquina, de veículo ou de equipamento exportado ou a exportar; IV – mercadoria destinada à embalagem, acondicionamento ou apresentação de produto exportado ou a exportar, desde que propicie, comprovadamente, uma agregação de valor ao produto final; V – animais destinados ao abate e posterior exportação; e VI – matéria-prima e outros produtos que, embora não integrando o produto a exportar ou exportado, sejam utilizados em sua industrialização, em condições que justifiquem a concessão.

Além das mercadorias, as operações a que são submetidas as mercadorias beneficiadas no regime de drawback também tem regulamentação na Portaria SECEX:

I – Transformação – a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova. Ex.: tecido em camiseta.

II – Beneficiamento – a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto. Ex.: de tecido cru para tecido tinto.

³⁹BRASIL. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/marinhamercante/afmmm.htm>>acessado em 14/06/ 2016.

III – Montagem – a que consista na reunião de produto, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal. Ex.: chassis, motores em automóvel.

IV – Renovação ou Recondicionamento – a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização. Ex.: recondicionamento de máquinas industriais.

V – Acondicionamento ou Reacondicionamento – a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação de embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de produto; a) entende-se como “embalagem para transporte” a que se destinar precipuamente a tal fim; se constituir em caixas, caixotes, engradados, sacaria, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nela empregada, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional; e ter capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido no varejo, aos consumidores. (Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, art. 6º).

1.9 PENALIDADES APLICADAS NO REGIME ADUANEIRO *DRAWBACK*

A utilização do regime aduaneiro *drawback* requer das empresas uma complexa estrutura de controles e comprovações, não obstante o advento do *drawback* eletrônico que facilitou a instrumentalização do regime. Ainda assim, cabe às empresas muita cautela no controle da instrumentalização do *drawback*.

Neste sentido, a maior parte das obrigações jurídicas relacionadas ao regime é inerente aos deveres instrumentais. Caso estes não sejam cumpridos, podem incidir as penalidades previstas em lei. As sanções do regime *drawback* padecem de muitas críticas em face de incongruências apontadas pelos estudiosos do direito tributário. Todavia, estas discussões não são da essência desta pesquisa, ainda que se faça importante a sua menção abreviadamente neste capítulo.

Não é pacífico o entendimento sobre a natureza jurídica da Multa de Mora, sendo repensados os efeitos de caráter punitivo ou compensatório. A aplicação só é exigível aos débitos decorrentes de créditos tributários devidamente constituídos e que não foram pagos no prazo prescrito em lei, para vencimento, após o lançamento de ofício.

Em razão desta dissidência sobre a sua natureza jurídica, a fiscalização da SRF tem exigido o pagamento da multa de mora após 30 (trinta) dias regulamentares do vencimento do prazo do Ato Concessório, afirmando que não se trata de uma penalidade, mas de um acréscimo legal de natureza compensatória.

No regime aduaneiro *drawback*, existem ainda as Multas Administrativas ao Controle de Importações aplicáveis aos tipos estabelecidos no Decreto-Lei 37/66, artigo 169 do Estatuto. Este dispositivo prevê no inciso III uma categoria genérica onde todas as infrações não descritas nos incisos anteriores nela se enquadrariam. Tal texto de lei traz tipo abrangente, como se fossem permitidas em nosso ordenamento jurídico normas com disposições genéricas sobre a hipótese de incidência de infrações.

A Multa por Falta de Destaque na Nota Fiscal ou Documento Equivalente, aplicável pela SRF, está previsto no Decreto nº 4.544/2002, artigo 488. A doutrina entende ser inaplicável no caso de importação do regime especial de *drawback*, porque a Declaração de Importação não é Nota Fiscal e a penalidade descrita nesse artigo é restrita ao destaque do IPI na Nota Fiscal.

No regime aduaneiro *drawback* é considerado inadmissível a Multa por Falta de Licença de Importação não automática antes do embarque das mercadorias. Isto porque o licenciamento é pré-requisito para admissão das mercadorias ao regime. Se o interessado não tiver tomado essa providência no momento do despacho da importação, não gozará do benefício. É aplicada esta sanção pelo órgão competente, argumentando-se que, naquele momento, a mercadoria encontrar-se-ia sem licenciamento, o que seria impossível, pois esse fato jurídico ocorre por ocasião da importação.

A Multa de Ofício de 75% que incide sobre o crédito tributário, prevista no artigo 44 da Lei 9.430/96, decorre do lançamento de ofício pela falta de pagamento voluntário. Esta é outra multa considerada inadmissível ao regime *drawback*, conforme vastas decisões em acórdão e no Conselho de Contribuintes, por não caracterizar falta de recolhimento de tributos, já que o contribuinte faz jus ao benefício do *drawback*.

O Regime Especial Aduaneiro Drawback tem maior relevância quando se trata das micro e as empresas de pequeno porte, haja vista a representatividade deste segmento societário para a economia brasileira. Portanto, tratar-se-á das Micro e Pequenas Empresas no próximo capítulo e em outros momentos desta pesquisa.

2. PANORAMA GERAL DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS E INSTRUMENTALIZAÇÃO DO REGIME *DRAWBACK*

As micro e pequenas empresas são de suma importância no desenvolvimento social e econômico de um país. Este tipo societário é apontado como um vetor de redução das desigualdades sociais, com a expectativa de aumentar a oferta de geração de empregos formais.

No Brasil, tendo em vista os efeitos deste tipo de empresa no que tange à melhoria da taxa de emprego, distribuição de renda, e, por fim, o desenvolvimento nacional, as empresas de pequeno porte passaram a ser valorizadas com as aprovações de várias leis.

Há muito tempo foi observado o valor deste segmento societário nos Estados Unidos. No período denominado a Grande Depressão, em 1930, os Estados Unidos passaram a ter um olhar diferente para este tipo de empresa. Neste período crítico foram criadas instituições para apoiar e estudar projetos de financiamentos a pequenas empresas. Obviamente buscavam-se meios de alavancar a recuperação econômica do país.

Os Estados Unidos promulgaram em 1953 a “*Small Business Act*”, a Lei das Pequenas Empresas, e criaram em sua legislação a primeira definição legal da pequena empresa no mundo; contudo, esse mesmo ramo produtor já era objeto de discussões em vários outros países como o Reino Unido.⁴⁰

Portanto, a definição de micro e pequena empresa, em cada país, observa as singularidades quanto ao seu papel socioeconômico e as prioridades governamentais na promoção do desenvolvimento.

Por outro lado, o regime especial aduaneiro *drawback* apresenta inúmeras vantagens para as empresas, inclusive às micro e pequenas empresas que desejam iniciar suas atividades de exportação, seja participando de consórcios ou isoladas. O regime capacita as empresas para expansão de seus negócios no mercado mundial.

Este regime especial favorece as exportações brasileiras com a desoneração de tributos incidentes sobre insumos importados, utilizados na fabricação de produtos destinados à exportação.

O acesso do *drawback* para este segmento societário confere maiores possibilidades de concorrência, desenvolvimento da qualidade dos produtos brasileiros,

⁴⁰ LIMA, Edmilson de Oliveira. *As Definições de Micro, Pequena e Média Empresas Brasileiras como Base para a Formulação de Políticas Públicas*. ANAIS DO II EGEPE, p. 421-436, Londrina/PR, Novembro/2001 (ISSN 1518-4382). Disponível em: <<http://www.anegepe.org.br/edicoesanteriores/londrina/GPE2001-14.pdf>> acessado em 14 de novembro de 2014.

permitindo maior participação dos produtos nacionais no mercado exterior e paridade com as demais empresas internacionais.

A importância do *drawback* vai além da contribuição para o desenvolvimento das micro e pequenas empresas. Alcança a sociedade e a economia do país, causando efeitos positivos na ordem econômica, social e política.

2.1 CRITÉRIOS DE CLASSIFICAÇÃO DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

Não há unanimidade no que se refere à conceituação das micro e pequenas empresas. Cada país adota formas particulares de acordo com sua realidade de mercado; mesmo no Brasil são utilizados critérios diferentes para sua classificação.

As tentativas de definição dos tipos de empresa realizadas nos demais países foram feitas não apenas por razões fiscais. Essas definições visavam também a estabelecer critérios de identificação de empresas elegíveis para receber diferentes tipos de benefício oferecidos pelos governos, tais como selecionar empresas admissíveis em programas de subcontratação (terceirização) ou de fornecimento de produtos e serviços a organizações governamentais.

No Brasil, o número de empregados, fornecido pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), é o critério utilizado pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) para o enquadramento deste seguimento societário, havendo diferenciação entre os segmentos de indústria e comércio.

Quanto ao número de empregados

Porte	Atividades Econômicas	
	Serviços e Comércio	Indústrias
Micro Empresa	Até 09 Pessoas	Até 19 Pessoas
Pequena Empresa	De 10 a 49 Pessoas	De 20 a 99 Pessoas

A Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), o Ministério do Trabalho e o Emprego do Governo Federal (MTE) também promovem a classificação das referidas empresas, baseados no número de empregados que compõem suas estruturas, em números fornecidos pelo IBGE como critério de classificação do porte das empresas, para fins bancários, ações de tecnologia, exportação e outros.

No entanto, o critério ora mencionado não possui fundamentação legal. Para fins legais, vale o previsto na legislação do Simples – Lei Complementar 123/2006.

Quanto à receita bruta anual

Porte	Receita Bruta Anual
Microempresa – ME	Até R\$ 360.000,00
Pequeno Porte – EPP	Acima de R\$ 360 mil até R\$ 3,6 milhões

Na legislação nacional, as empresas de pequeno porte são definidas conforme o faturamento previsto no artigo 3º, incisos e parágrafos da LC nº 123/2006. Assim, a Microempresa é toda a sociedade empresária, sociedade simples, empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário individual que, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais). Empresa de Pequeno Porte é aquela que, em cada ano-calendário, tenha receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais)⁴¹.

Os limites para o Enquadramento Estadual para ME e EPP são os mesmos adotados pela Lei Complementar 123/2006, atualizada pela Lei Complementar 139/2011.

A partir de 2012, foi determinado um limite extra para exportação de mercadorias no valor de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). Dessa forma, o Empresário de Pequeno Porte pode auferir receita bruta até R\$ 7.200.000,00 (sete milhões e duzentos mil reais), desde que não extrapole, no mercado interno ou em exportação de mercadorias, o limite de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).⁴²

2.2 CARACTERÍSTICAS DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS BRASILEIRAS

As microempresas e pequenas possuem características próprias de gestão, competitividade e inserção no mercado, conforme estudos apontados por alguns autores e ratificados em 2003 pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE⁴³: baixo volume de capital empregado; altas taxas de natalidade e mortalidade; presença significativa de proprietários, sócios e funcionários com laços familiares; grande centralização do poder

⁴¹ Art. 3º, incisos e §§ da Lei Complementar 123/2006.

⁴² Art. 3º, § 14º da Lei Complementar nº 123/2006, alterado pela Lei Complementar 147/2014.

⁴³ Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/tabuadevida/2003/>> acessado em 21 de junho de 2016.

decisório; não distinção da pessoa física do proprietário com a pessoa jurídica, inclusive em balanços contábeis; registros contábeis pouco adequados; baixo nível de terceirização; baixo emprego de tecnologias sofisticadas; baixo investimento em inovação tecnológica; dificuldade de acesso a financiamento de capital de giro; dificuldade de definição dos custos fixos; alto índice de sonegação fiscal; contratação direta de mão-de-obra; utilização intensa de mão-de-obra não qualificada ou sem qualificação.

Todas essas características apontadas em si são empecilhos para seu crescimento e desenvolvimento. Nosso questionamento é como inserir efetivamente uma ferramenta como o *drawback* no seu dia a dia.

É importante observar certas peculiaridades neste segmento empresarial. Dadas as dimensões que o Brasil apresenta, conforme aponta Gonçalves⁴⁴, no caso de desequilíbrio regional, as micro e as pequenas empresas podem desempenhar a importante função de descentralização industrial.

2.3 AS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE E SUA IMPORTÂNCIA PARA ECONOMIA BRASILEIRA

No Brasil, as micro e as pequenas empresas têm um papel econômico fundamental. Representam a imensa maioria dos negócios formais no país. São responsáveis por uma grande fatia do faturamento de todas as empresas brasileiras e contratam mais da metade da mão de obra formal.

Segundo o SEBRAE Nacional, no Brasil existem 6,6 milhões de estabelecimentos. Desse total, 99% são formados por micro e pequenas empresas. As MPes respondem por 52% dos empregos com carteira assinada no setor privado (17,1 milhões), destacando-se em 70% como geradoras de postos de trabalho e renda no país, contribuindo de forma crescente para o aumento do produto interno bruto (PIB) anual. Estes dados foram coletados em 2013.⁴⁵

Estudos realizados pelo IBGE, em 1985, calcularam em 21% a participação dos pequenos negócios no PIB brasileiro. Diante da necessidade de atualização desse indicador, o SEBRAE contratou a Fundação Getúlio Vargas para avaliar a evolução das micro e pequenas

⁴⁴ GONÇALVES, M.F. *A pequena empresa e expansão industrial*. Lisboa: Associação Industrial Portuguesa, p. 100, 1994.

⁴⁵ SEBRAE. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anuario-do%20trabalho-na%20micro-e-pequena%20empresa-2014.pdf>> acessado em 20 de junho de 2016.

empresas na economia brasileira. Para que a pesquisa alcançasse maior grau de idoneidade, utilizou-se da mesma metodologia, chegando ao seguinte resultado: em 2001, o percentual cresceu para 23,2% e, em 2011, atingiu 27%.⁴⁶

As microempresas e as de pequeno porte são as principais geradoras de riqueza no Comércio no Brasil, já que respondem por 53,4% do PIB deste setor. No PIB da Indústria, a participação das micro e pequenas (22,5%) já se aproxima das médias empresas (24,5%). E no setor de Serviços, mais de um terço da produção nacional (36,3%) têm origem nos pequenos negócios. Em valores absolutos, a produção gerada pelas micro e pequenas empresas quadruplicou em dez anos, saltando de R\$ 144 bilhões em 2001 para R\$ 599 bilhões em 2011, em valores da época.⁴⁷

O SEBRAE publicou estudo em 2013 revisando e dando continuidade ao de 2011, apresentando as taxas de sobrevivência das empresas com até 2(dois) anos. A pesquisa aponta que as indústrias são as que mais obtêm sucesso.

Em cada grupo de 100 empresas abertas, 75,1% permanecem ativas nos dois anos seguintes. Em seguida, aparecem comércio (74,1%), serviços (71,7%) e construção civil (66,2%). As empresas da região Sudeste apresentam os melhores índices (76,4%). Na sequência, vêm as regiões Sul (71,7%), Nordeste (69,1%), Centro-Oeste (68,3%) e Norte (66,0%).⁴⁸

2.4 AS PRINCIPAIS PREOCUPAÇÕES ENVOLVENDO ÀS MICRO E AS PEQUENAS EMPRESAS: MORTALIDADE E SOBREVIVÊNCIA

A mortalidade nos primeiros anos de gestão das micro e das empresas de pequeno porte despertou a preocupação dos pesquisadores em diversas partes do mundo, dada a representatividade deste segmento para economia. Nos Estados Unidos, a empresa *Dun & Bradstreet* (D&B)⁴⁹ realiza estudos periódicos sobre a falência das empresas, e ainda fornece informações de crédito, bases de dados de marketing, informações para análise de compras de

⁴⁶SEBRAE. Dados publicados em 24/07/2014 pela SEBRAE Mato Grosso. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/micro-e-pequenas-empresas-geram-27-do-pib-do-brasil,ad0fc70646467410VgnVCM2000003c74010aRCRD>> acessado em 20 de junho de 2016.

⁴⁷SEBRAE. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/Micro-e-pequenas-empresas-geram-27%25-do-PIB-do-Brasil>> acessado em 16/09/2015.

⁴⁸SEBRAE. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Sobrevivencia_das_empresas_no_Brasil=2013.pdf> acessado em 26 de fevereiro de 2016.

⁴⁹dun & bradstreet. Disponível em: <<https://www.dnbbr.com.br/pt/default.aspx>> acessado em 20 de junho de 2016.

empresa para empresa. Foram realizados vários estudos em momentos históricos diferentes e o resultado preponderante tem como fator os de natureza estratégica, ao contrário do senso comum, que entende ser a insuficiência de recursos o principal motivo de morte precoce destas empresas.

Outros estudos apontaram algumas características e peculiaridades que configuram vantagens comparativas em relação às grandes corporações. As empresas de pequeno porte são capazes de perceber e avaliar de forma diferenciada o ambiente e, desse modo, trabalhar as oportunidades e enfrentar as ameaças ambientais distintamente.

Em sentido oposto, alguns economistas revelaram-se pessimistas, tais como Marshall, citado em diversos artigos por intermédio da sua obra “*Principles of economics*”, escrita 1890, cuja tese indicava a extinção das empresas de pequeno porte ou no mínimo sua permanência temporária.⁵⁰

Não obstante, no Brasil, como em muitos outros países, criam-se mecanismos e instrumentos para amparar este segmento societário, comprovando a necessidade de proteção deste tipo de empresa na expectativa que elas cresçam até alcançar o patamar das médias e grandes empresas.

No Brasil, são poucos os estudos que analisam as causas da morte prematura destas empresas. O mesmo não acontece em outros países, onde são realizados estudos com aplicação de pesquisa científica.

Alguns estudos nacionais foram realizados por João H. Azevedo⁵¹, apontando como causas de insucesso a falta de habilidade administrativa, financeira, mercadológica ou tecnológica do empreendedor, além da instabilidade econômica e da falta de crédito no mercado. Outros estudos realizados apontaram inúmeros motivos que efetivamente tem levado muitos empreendimentos novos ao fracasso, dentre os quais os aspectos técnicos do empreendedor, a falta de experiência empresarial anterior e falta de competência gerencial.

Na área mercadológica, há ainda desconhecimento do mercado, do produto ou serviço. Quando se suscita a área técnico-operacional, falta de qualidade nos produtos e serviços, localização errada do imóvel ou do ponto, há problemas na relação com os fornecedores, tecnologia de produção é obsoleta e ultrapassada.

⁵⁰ CEZARINO, Luciana O. CAMPOMAR, M. C. *Micro e pequenas empresas: características estruturais e gerenciais*. Revista Hispeci & Lema. Anual. Vol. 9, Bebedouro, 2006. ISSN 1519-7824
Disponível em: < <http://unifafibe.com.br/revistahispecilema/pdf/revista9.pdf> > acessado em 27/11/2015.

⁵¹ AZEVEDO, João Humberto. *Como iniciar uma empresa de sucesso*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1992.

Na que tange à área financeira, ocorre a imobilização excessiva do capital em ativos fixos, aplica-se política equivocada de crédito aos clientes, falta de controles de custos e de gestão financeira.

No que se refere à área jurídica-organizacional, a estrutura organizacional é inadequada, há falta de planejamento e informações gerenciais e ausência de inovações gerenciais.

Diversos são os fatores que contribuem para que ocorra a mortalidade das empresas de pequeno porte no Brasil. O encerramento precoce destas empresas ocorre por causa de uma sucessão de fatores negativos, não se considerando uma única causa, mas várias, simultaneamente.

De acordo com os dados do SEBRAE, são seis os fatores que contribuem para o fechamento das micro e as pequenas empresas: ausência do comportamento empreendedor, ausência de planejamento prévio a abertura do negócio, deficiências na gestão empresarial (falta capacitação), insuficiência de políticas de apoio, problemas macroeconômicos, problemas pessoais e familiares.

Destaca-se que no primeiro item as pessoas se aventuram como novos empreendedores, movidas por alguns sentimentos, não racionalizam os objetivos. A possibilidade de lucros e enriquecimento rápido atrai o futuro empreendedor, muitas vezes movido por notícias de que aquele ramo “está dando certo”.

O segundo fator está atrelado ao primeiro. A ausência de planejamento anterior é justamente a falta de racionalidade em procurar analisar se, para aquele projeto, há mercado para mais um empresa concorrente e, havendo, qual o diferencial para sua empresa se destacar.

O terceiro fator soma-se aos dois primeiros e associa-se ao último fator. Este possível empresário não conhece o ramo que está aventurando, ou mesmo qualquer outro. Assim, não é capaz de elaborar uma estratégia comercial e de marketing, logística, cadeia de parceiros e colaboradores, dentre outros processos operacionais. Por fim, inexistente o profissionalismo, quando este empresário permite envolver problemas pessoais e familiares.

A insuficiência de políticas de apoio e os problemas macroeconômicos são fatores alheios à vontade do micro e pequeno empresário, mas em razão do seu pouco esclarecimento, e com as poucas políticas existentes, o empresário não sabe sequer de sua existência e, quando tem conhecimento, não busca meios de viabilizá-las porque teme as consequências caso não consiga atingir os objetivos.

2.5 BREVE HISTÓRICO DO TRATAMENTO DIFERENCIADO E FAVORECIDO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

No Brasil, especificamente na cidade de Campina Grande, no estado da Paraíba, o movimento a favor dos pequenos negócios inicia-se no fim da década de 60, com a implantação dos Núcleos de Assistência Industrial (NAI), cujo objetivo era o de prestar consultoria gerencial às empresas de pequeno porte.⁵²

Em 1984 foi publicada a Lei Federal nº 7256, que estabelecia normas integrantes do Estatuto da Microempresa, relativas ao tratamento diferenciado, simplificado e favorecido nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial no âmbito federal. Nesta lei, por meio do seu artigo 2º, a microempresa era definida como uma empresa cuja receita bruta anual atinge no máximo 10.000 Obrigações do Tesouro Nacional (OTN).⁵³

No âmbito Nacional, o tratamento diferenciado às micro e empresas de pequeno porte teve marco inicial com o inciso IX do artigo 170 no Capítulo destinado a Ordem Econômica na Constituição Federal de 1988. E ainda, a Carta Constitucional, no artigo 179, passou a determinar o tratamento jurídico diferenciado, favorecendo as micro e pequenas empresas a fim de estimular seu desenvolvimento pela simplificação de suas obrigações legais, administrativas, fiscais e relativas ao crédito e ao INSS, assim como pela eliminação ou redução de suas obrigações.

Não obstante, a definição de pequena empresa pela lei só é criada em 28 de março de 1994 pela lei 8.864, ou seja, 06 (seis) anos mais tarde. Este Estatuto, no seu artigo 2º, incisos I e II, definia a pequena empresa, como aquela cujo faturamento anual bruto é superior a 250 mil UFIRs e igual ou inferior a 700 mil UFIRs,⁵⁴ já citada na Constituição Federal de 1988. Esta lei permaneceu limitada por falta de legislação complementar para regulamentar grande parte de seus artigos.

Em 1996, foi instituída a Lei 9317/1996 do Simples Federal, que dispunha sobre o regime tributário da ME e EPP e instituiu o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Micro e das Empresas de Pequeno Porte. Tratava-se de um sistema simplificado de recolhimento de tributos e contribuições da União, no qual unificava seis tributos federais: Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição para os Programas

⁵² SEBRAE. <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/pb/quem_somos?codUf=16> acessado em 20 de julho de 2016.

⁵³ BRASIL. Lei 7256, de 27/11/1984 – Art. 2º, revogada pela Lei 9841 de 05/10/1999.

⁵⁴ BRASIL. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8864.htm> acessado em 20 de julho de 2016.

de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), Contribuição Social sob o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o financiamento da Seguridade Social (COFINS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Contribuições para a Seguridade Social – Instituto Nacional de Serviço Social – INSS patronal.

No ano de 1999 foi criado o Estatuto das Microempresas e da Empresa de Pequeno Porte pela Lei Federal nº 9.841, revogando a Lei 8.864, de 28 de março de 1994. Este Diploma legal dispôs sobre o tratamento jurídico diferenciado, simplificado e favorecido previsto nos arts. 170 e 179 da CF no âmbito federal. No entanto, o Estatuto Federal foi criado por lei ordinária e não tinha poder legislativo sobre Estados e Municípios. Desse modo, seus benefícios se restringiam à esfera federal.

Embora houvesse previsão constitucional para o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido às micro e as pequenas empresas, durante certo período esta matéria ficou a cargo das leis ordinárias federais, estaduais e municipais regularem. Essas leis traziam ao ordenamento jurídico mais complexidade, pois cada ente tributante produzia sua própria legislação, gerando tratamento contrário à proposta inicial de simplificação das obrigações tributárias às empresas de pequeno porte.

A Emenda Constitucional nº 42/ 2003, no artigo 146, inciso III, “d”, determinou que a disciplina sobre tratamento jurídico diferenciado, simplificado e favorecido as micro e as empresas de pequeno porte caberia à Lei Complementar, inclusive regimes especiais ou simplificados.

Todavia, somente em 2006 foi publicada a Lei Complementar 123, revogando a Lei 9.841, de 05 de dezembro de 1999, instituindo o Novo Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, o qual estabeleceu normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido dispensado às micro e as pequenas empresas.

A instituição do Simples Nacional representou um importante instrumento de arrecadação, fiscalização e cobrança, tendo em vista a uniformização de vários tributos, visando diminuir a burocracia em relação a tributos federais, estaduais e municipais. O principal objetivo do simples nacional é fortalecer as microempresas e as empresas de pequeno porte, reduzindo a burocracia e estimulando a formalidade.

Desde a sua edição, a lei geral das micro e pequenas empresas têm sofrido várias reformas pontuais, ampliando os direitos para atender melhor o tratamento jurídico diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Carta Constitucional.

No ano seguinte, em fevereiro, foi aprovado o Decreto 6.038/2007, regulamentando o Comitê Gestor de Tributação da ME e EPP. No mês de agosto de 2007 foi

aprovada a LC 127, que instituiu algumas melhorias na Lei Geral das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, como a possibilidade de determinadas empresas do setor de serviços poderem recolher seus tributos na forma do Simples Nacional e reabriu o prazo de opção pelo Simples Nacional e pelo parcelamento de débitos.

No final do ano de 2007, foi aprovada a Lei 11.598/2007, estabelecendo diretrizes e procedimentos para simplificação e integração do processo de registro e legalização de empresários e de pessoas jurídicas no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Assim, foi criada a Rede Nacional para Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios – REDESIM.

Em 19 de dezembro de 2008 foi publicada a Lei Complementar 128, alterando a LC 123/2006. Essa Lei trouxe, entre outras melhorias, a definição da alíquota referente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS no Simples Nacional como referência para cobrança do diferencial de alíquota interna e interestadual; alteração da composição e das atribuições do Comitê Gestor do Simples Nacional; instituição do Comitê Gestor para Gestão da Rede Nacional para Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios (CGSIM); esses dados sempre em referência ao processo de registro e de legalização de empresários e de pessoas jurídicas.

Em 10 de novembro de 2011 foi sancionada a Lei Complementar 139, trazendo mudanças da Lei Geral, como reajuste em 50% das tabelas de enquadramento das empresas no Simples que passaram a valer em 1º de janeiro de 2012, fato que alterou o teto para empreendedor individual, microempresas e empresas de pequeno porte, permitindo que essas empresas pudessem auferir receitas adicionais no mercado externo, sem perder o enquadramento.⁵⁵

No ano de 2014 foi sancionada a Lei Complementar 147, de 07 de agosto de 2014, trazendo várias mudanças na Lei Geral das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, dentre as quais a ampliação das atividades que podem optar pelo Simples Nacional.

Encontram-se ainda previstas neste Estatuto as alterações sobre a aplicabilidade dos regimes de substituição tributária e de antecipação para o início de 2016.

⁵⁵ § 14. Para fins de enquadramento como microempresa ou empresa de pequeno porte, poderão ser auferidas receitas no mercado interno até o limite previsto no inciso II do caput ou no § 2º, conforme o caso, e, adicionalmente, receitas decorrentes da exportação de mercadorias ou serviços, inclusive quando realizada por meio de comercial exportadora ou da sociedade de propósito específico, prevista no art. 56 desta Lei Complementar, desde que as receitas de exportação também não excedam os referidos limites de receita bruta anual.

2.6 LEI GERAL DA MICRO E PEQUENA EMPRESA – SIMPLES NACIONAL

A Lei Geral, também denominada de Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, foi instituída pela Lei Complementar Federal 123/2006 para regulamentar as disposições Constitucionais, que preveem o tratamento favorecido, simplificado e diferenciado a esse setor.

O Estatuto tem, como objetivo fundamental, fomentar o desenvolvimento e a competitividade dos pequenos negócios, como estratégia de geração de emprego, distribuição de renda, inclusão social, redução da informalidade e fortalecimento da economia.⁵⁶

O Estatuto prevê que, nos órgãos e entidades envolvidos no registro, alteração e baixa das MPEs, deverá ter trâmite simplificado e unificado, integrando todos os órgãos envolvidos por meio de sistema informatizado. Com o cadastro unificado as inscrições municipais e estaduais serão substituídas pelo CNPJ, que será o identificador único das empresas.

O Comitê Gestor da Rede Nacional para Simplificação do Registro de Empresas e Negócios (CGSIM) é o órgão responsável por regulamentar a inscrição, cadastro, abertura, alvará, arquivamento, licenças, permissão, autorização, registros e demais itens relativos à abertura, legalização e ao funcionamento de empresários e pessoas jurídicas.⁵⁷

O CGSIM, antes vinculado ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC) passa a ser vinculado à Secretaria da Micro e Pequena Empresa. Na prática, esta alteração permite ao comitê gestor ficar mais próximo da realidade e necessidades das pequenas empresas, pois estes comitês passam a atuar nos municípios, alguns anexos às prefeituras ou outros órgãos correlatos (ACIV).

O Simples Nacional inovou ao dispor sobre o recolhimento dos tributos na esfera Federal, Estadual e Municipal. Este novo Diploma substituiu o Simples Federal instituído pela Lei 9.317/1996, também composto por um regime simplificado de recolhimento de tributos e contribuições, porém apenas no âmbito federal.

Desse modo, a LC 123/2006 instituiu o regime tributário especial e facultativo para os pequenos negócios, com a participação de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), administrado por um Comitê Gestor.

⁵⁶SEBRAE. *As principais mudanças na Lei Geral da Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas*. Disponível em <<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/ES/Artigos/CARTILHA.pdf>> acessado em 15 de junho de 2016.

⁵⁷ SEBRAE. *As principais mudanças na Lei Geral da Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas*. Disponível em <<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/ES/Artigos/CARTILHA.pdf>> acessado em 15 de junho de 2016.

O Simples Nacional permite à micro e pequena empresa o recolhimento de oito impostos em uma única guia; Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor (PIS/PASEP); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Contribuição Patronal Previdenciária (CPP); Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Os Estados que contribuem com menos de 5% do PIB nacional podem adotar sublimites para EPP para fins de recolhimento do ICMS e do ISS.

Para consolidar o tratamento simplificado, os artigos 57, 58, 59 e 61 preveem Linha de Crédito específica para as ME e EPP, objetivando reduzir os custos da transação e facilitando o acesso às informações cadastrais relativas ao crédito.

Destaca-se o tratamento diferenciado aos pequenos negócios nas licitações públicas realizadas no âmbito federal, estadual e municipal, cujos modelos devem obrigatoriamente observar o tratamento favorecido para os pequenos negócios, objetivando a promoção do desenvolvimento econômico e social, a ampliação da eficiência das políticas públicas e o incentivo a inovação tecnológica⁵⁸.

Não havendo legislação estadual ou municipal regulamentando a participação dos pequenos negócios nas licitações públicas, deverá ser acatada a legislação federal.

Para assegurar o tratamento diferenciado e favorecido para os pequenos negócios nas licitações, a administração pública deverá realizar licitações exclusivas para os pequenos negócios até o valor de R\$ 80.000,00, além de exigir dos licitantes a subcontratação de micro e pequena empresa, estabelecendo em certames para aquisição de bens de natureza divisível, cota de até 25% para a contratação de MPE⁵⁹; assegurar em caso de empate, a possibilidade de negociação e a preferência para contratação de micro ou pequena empresa; exigir a comprovação da regularidade fiscal apenas no ato da contratação, considerando prazo adicional para sanar restrições.⁶⁰

As multas aplicadas aos pequenos negócios, decorrentes do não cumprimento de suas obrigações tributárias acessórias, terão seus valores reduzidos.

Outro ponto a destacar é o estímulo às exportações para os pequenos negócios, previsto na LC 123/2006. As MPE's optantes pelo Simples Nacional usufruirão de regime

⁵⁸ A lei estimula a inovação determinando que, no mínimo, 20% dos recursos de tecnologia da União, Estados e Distrito Federal e agências de fomento deverão ser destinados às ME e EPP, inclusive com previsão em seus orçamentos anuais (arts. 65, 66 e 67).

⁵⁹ No processo licitatório de aquisição de bens ou serviços de natureza divisível permite-se que seja estabelecida cota de 25% do objeto para a contratação de ME e EPP. (art. 48. III)

⁶⁰ BRASIL. A lei 123/06 dispõe em seu art. 47, incluído pela Lei 147 de 2014.

diferenciado para a exportação de bens e serviços, com procedimentos simplificados para a habilitação, licenciamento, despacho aduaneiro e câmbio.

As alterações posteriores, buscando incrementar a lei, permitem às micro e pequenas empresas auferir receitas de exportações de bens e serviços adicionais às receitas obtidas no mercado interno, sem que sejam excluídas do Simples Nacional, conforme já abordado no final do item 2.1 deste capítulo.

A Fiscalização para os pequenos negócios, prevista no artigo 55 e §§, é orientadora, ou seja, educativa, e não punitiva. Desse modo, nos aspectos trabalhista, metrológico, sanitário, ambiental, de segurança e de uso e ocupação do solo, devem ser prioritariamente orientadora e baseada no critério de dupla visita, salvo nos casos em que a atividade ou a situação não forem compatíveis com este procedimento.

A inobservância do critério da dupla visita implica na nulidade dos autos de infração. Os órgãos e entidades da administração pública federal, estadual, distrital e municipal devem observar o princípio do tratamento diferenciado e favorecido para os pequenos negócios na ocasião da fixação dos valores das multas e das demais sanções administrativas.⁶¹

Ficou vedada, aos entes federativos, a exigência de obrigações tributárias acessórias relativas aos tributos incluídos no Simples, além das estipuladas pelo Comitê Gestor do Simples Nacional.

A LC 123/2006, em seu artigo 56 e §§, incentiva o associativismo através da criação de Consórcio Simples, para realizar negócios de compras e vendas nos mercados nacionais e internacionais nos termos e condições estabelecidos pelo Poder Executivo Federal, para realização de negócios no mercado nacional e internacional. O consórcio deverá ser formado apenas por ME e EPP optantes do Simples Nacional.

A Lei Geral estimula a inovações científicas e tecnológicas com a instituição de programas de apoio específicos para as micro e pequenas empresas. Assim, as instituições públicas de fomento terão como meta a alocação de no mínimo 20% dos recursos federais, estaduais e municipais em pesquisa, desenvolvimento e capacitação tecnológica em programas voltados para os pequenos negócios.⁶²

⁶¹ BRASIL. LC 123 de 14 de dezembro de 2006. Art. 55, §§ da Lei da Microempresa -

⁶² BRASIL. LC 123/ 2006, artigo 65, §§.

2.7 MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – BASE DO TRATAMENTO FAVORECIDO

São muitos os motivos que determinaram o tratamento diferenciado e favorecido as MPES, previsto na Constituição Federal, no capítulo da Ordem Econômica e Financeira, mais precisamente nos artigos 170 e 179. Dentre os quais, destaca-se o fato de as micro e pequenas empresas como responsáveis pela esmagadora maioria dos postos de trabalho e do total de empresas existente no país. Nos tempos de crise, essas empresas menores têm a capacidade de absorver a maior parte da mão-de-obra oriunda das demissões em massa de grandes empresas, assoladas pelo alto índice de desestatização, abertura econômica e políticas governamentais recessivas.

Esse segmento societário se destaca por se adequar mais fácil e rapidamente às novas situações econômicas, absorver mais facilmente inovações tecnológicas, promover desenvolvimento regionalizado, resultando tudo isso como sustentáculo da livre iniciativa e da democracia.

Desse modo é importante que haja um ambiente propício de crescimento para as MPE'S, envolvendo política tributária e creditícia, além de outras formas de incentivo. Seria injusto contrapor esses pequenos negócios sem um mínimo de amparo, face às megacorporações que detém grande poder econômico.

Desta forma, as relações tributárias mantidas entre as pequenas empresas e o Estado podem agravar ou atenuar o efeito do custo burocrático deste segmento societário. O custo burocrático (abertura e fechamento) é um dos fatores que contribuem para manterem essas empresas na informalidade. Se considerarmos que o custo burocrático é relativamente igual para as pequenas, médias ou grandes empresas, podemos concluir que o custo burocrático é mais oneroso proporcionalmente, às pequenas empresas, visto que as megacorporações podem absorver melhor esses custos.

Mas as desigualdades das pequenas empresas frente às demais não se restringem apenas a esses custos. Outros fatores podem se associar, tais como desigualdade de condições de desenvolvimento, acesso ao crédito, trato com fornecedores e grandes clientes, desigualdade frente a concorrentes de maior porte.

Logo, se faz necessário a adoção de políticas de tratamento eficaz, permanente e uniforme, que possa contemplar as micro e pequenas empresas.

No entanto, é imprescindível que esses privilégios sejam disciplinados em um diploma de repercussão nacional. Neste véis, o legislador erigiu o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido as micro e às empresas de pequeno porte à Lei Complementar.

Portanto, ao deferir tal tratamento as micro e pequenas empresas, o legislador busca atender a essência de dois princípios vetores constitucional: isonomia e da capacidade contributiva.

No que tange à isonomia, o tratamento desigual não configuraria em uma espécie de dispositivo discriminatório viciado, já que essa discriminação não incorre em arbitrariedade ou escolhas subjetivas do administrador público.

O desdobramento deste tratamento diferenciado, dentre outros aspectos, aponta o menor custo de criação de postos de trabalho na empresa de pequeno porte, daquele observado em grandes empresas, fomentando, assim, a criação de postos de trabalho.

O tratamento diferenciado não é incompatível, mas é inerente ao Princípio da Isonomia Tributária. Desta forma, contribuintes em situação desigual merecem tratamento diferenciado, no sentido de favorecer os contribuintes em situação de inferioridade e fragilidade.

Justifica-se o tratamento desigual para os desiguais no intuito de equiparar os concorrentes no mesmo patamar de competição. A igualdade deverá ser respeitada em virtude das diferenças, e por este motivo não restam dúvidas sobre a coerência do tratamento diferenciado dado pelo legislador às ME e EPP.

No que diz respeito à capacidade contributiva, a atividade tributária produz efeitos econômicos capazes de estimular ou desestimular certos setores ou regiões, além de estimular a criação de mais ou menos empregos, ampliar ou reduzir a produção de inovações tecnológicas. Esses efeitos são mais contundentes junto às pequenas empresas, sobretudo em face de sua maior vulnerabilidade econômica. Por isso, a política fiscal, não só no Brasil, mas em vários países, é utilizada para produzir efeitos extrafiscais, visando estimular a criação de novos empregos.

2.8 SEBRAE – SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

O Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) é uma entidade privada que promove a competitividade e o desenvolvimento sustentável dos empreendimentos de micro e pequeno porte.

Em 1967, a Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste, a Sudene, instituiu os Núcleos de Assistência Industrial (NAI), com o objetivo de prestar consultoria

gerencial às empresas de pequeno porte. As atividades desenvolvidas pelo NAI formaram o sistema precursor que futuramente seria realizado pelo SEBRAE.⁶³

Em 17 de julho de 1972, por iniciativa do BNDE e do Ministério do Planejamento, foi criado o Centro Brasileiro de Assistência Gerencial à Pequena Empresa (CEBRAE). A instituição passou por várias crises nos anos de 1985 à 1990, fator que a enfraqueceu.

Em outubro de 1990, transformou-se em SEBRAE (Serviço Brasileiro de apoio às Micro e Pequenas Empresas), desvinculando-se da Administração Pública para desenvolver um serviço social autônomo como parte integrante do Sistema “S”.⁶⁴

O SEBRAE Nacional é responsável pelo direcionamento estratégico do sistema, definindo diretrizes e prioridades de atuação. As unidades estaduais desenvolvem ações de acordo com a realidade regional e as diretrizes nacionais.

O instituto atua no desenvolvimento sustentável dos pequenos negócios como educação e capacitação dos empreendedores e empresários; na articulação de políticas públicas que criem um ambiente favorável a empresas, o ingresso a novos mercados, acesso à tecnologia e inovação, orientação para os serviços financeiros.

Com o objetivo de reunir, ordenar e propagar as propostas e aspirações comuns aos pequenos negócios, o SEBRAE realiza Fórum Permanente das Micro e Empresas de Pequeno Porte. Esses Fóruns, por intermédio dos seus Comitês Temáticos, abrem espaço para discussão e desenvolvimento de políticas públicas que atendam as demandas dos pequenos negócios.

Os Comitês têm a finalidade de discutir formas de atingir novos mercados, pesquisando possibilidades e potencialidade para propor ações de políticas públicas de acesso a mercados para os pequenos negócios. Esses comitês buscam maneiras de incentivar o Poder Público e as Grandes Empresas a adquirirem produtos e serviços de pequenos negócios no âmbito local e estadual.

O comitê temático do comércio exterior estuda as dificuldades enfrentadas pelas MPEs no processo exportador dos seus produtos e serviços e procuram formas de aperfeiçoar as políticas públicas com foco nos procedimentos relativos à burocracia, tributação, tecnologia, finanças, promoção e acesso a mercados internacionais.

⁶³ SEBRAE. Disponível em:

<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/canais_adicionais/conheca_quemsomos> acessado em 16 de junho de 2016.

⁶⁴ SEBRAE. Disponível em:

<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/canais_adicionais/conheca_quemsomos> acessado em 16 de junho de 2016.

Há também os comitês de qualidade e inovação, que buscam a divulgação da cultura da inovação como ferramenta de desenvolvimento, competitividade e acesso a mercados. Esses comitês procuram potencializar a inovação por intermédio de informações de entidades geradoras do conhecimento ao meio empresarial, integrando academia e empresa.

Os comitês de inovação tem a incumbência de fomentar as ações de inclusão digital do empreendedor e dos pequenos negócios para acesso a informação e mercado.⁶⁵

Micro e pequenas empresas têm muitos empecilhos para acesso ao crédito, entre as quais as garantias insuficientes, insuficiência de documentação, ativos não legalizados ou insuficientes, contabilidade pouco confiável ou inexistente, taxas de juros elevadas e assimetria de informações.

A falta de garantias é uma das maiores dificuldades para o acesso das micro e pequenas empresas ao crédito. Assim, o SEBRAE instituiu em 1995 o Fundo de Aval às Micro e Pequenas Empresas (FAMPE), dispondo-se o órgão a ser avalista nas operações de crédito contratadas pelas empresas de pequeno porte, complementado as garantias exigidas pelo agente financeiro.

O FAMPE tem a finalidade exclusiva de complementar as garantias exigidas pela instituição financeira.

Portanto, o fundo de aval não substitui outras garantias, nem pode ser utilizado quando o empresário possui todas as garantias exigidas pelo agente financeiro. A instituição financeira conveniada pode exigir garantias para a parcela do financiamento não coberta pelo FAMPE. Nesse caso, cabe ao empresário apresentar outras garantias.

O FAMPE garante até 80% do financiamento feito para as seguintes modalidades: aquisição de máquinas, equipamentos, instalações, veículos utilitários e obras civis necessárias à implantação, modernização, ampliação ou realocação da empresa. No caso de capital de giro associado, o teto de garantia é R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais); para o capital de giro puro, o valor máximo garantido é de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais); exportação na fase pré-embarque tem previsto o importe máximo da garantia em R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais); desenvolvimento tecnológico e inovação tem valor máximo da garantia de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais).⁶⁶

⁶⁵SEBRAE. Fórum Permanente Mineiro das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Disponível em: <http://desenvolvimento.gov.br/arquivos/dwnl_1312391002.ppt> acessado em 16 de junho de 2016.

⁶⁶Instituto IBMEC. FAMPE - *Fundo de Aval às Micro e Pequenas Empresas*. Disponível em: <<http://ibmec.org.br/geral/fampe-fundo-de-aval-micro-e-pequenas-empresas-sebrae/>> acessado em 16 de junho de 2016.

O fundo de aval não é um seguro de crédito. Quando a empresa contrata o financiamento com a garantia do SEBRAE, assume a responsabilidade de pagamento do empréstimo perante o agente financeiro e o SEBRAE.

Os R\$ 3,6 bilhões em garantias concedidos pelo Fundo de Aval às Micro e Pequenas Empresas (FAMPE) desde sua criação, em 1995, viabilizaram a concessão de um total de R\$ 4,9 bilhões em financiamentos a mais de 144 mil pequenos negócios.

Não foi possível localizar dados recentes destas transações de crédito. Os dados fornecidos pelo SEBRAE datam do ano de 2010.

Assim, o Fundo de Aval às Micro e Pequenas Empresas, desde sua criação 1995, concedeu R\$ 3,6 bilhões em garantias e viabilizou a concessão de um total de 4,7 bilhões de financiamentos, 140.000 (cento e quarenta mil) empresas atendidas, 3,4 bilhões de Avais concedidos, 71,4 milhões de Avais pagos, 2,6 milhões Avais vigentes e menos de 1% de inadimplência.⁶⁷

Neste processo, o SEBRAE outorga procuração à instituição financeira, mas aprovação do crédito é de responsabilidade do agente financeiro. Na hipótese de inadimplência ou atraso de pagamento, o agente financeiro tomará todas as providências para a recuperação do crédito, inclusive demandando a empresa judicialmente.

Importa uma breve abordagem sobre o sistema brasileiro de comércio exterior, do qual derivam políticas públicas com o escopo de fomentar a importação/exportação, muito relevante, aliás, para o tema em estudo: regime aduaneiro *drawback*.

2.9 SISTEMA BRASILEIRO DE APOIO ÀS EMPRESAS AO COMÉRCIO EXTERIOR

O comércio exterior brasileiro é descentralizado, não possuindo um órgão específico para a atividade. A gestão ocorre por áreas de competências, como Política de Comércio Exterior, Política Fiscal, Política Financeira, Políticas Bilaterais de Relações Internacionais, entre outras.⁶⁸

A Câmara de Comércio Exterior (CAMEX), ligada diretamente a Presidência da República e criada em 1995, é considerado o órgão mais importante e atuante no comércio exterior brasileiro. As decisões da CAMEX são deliberadas por um Conselho de Ministros,

⁶⁷ SEBRAE. Disponível em:

<http://www.df.agenciasebrae.com.br/sites/asn/uf/DF/fampe-permite-a-liberacao-de-r-36-bi-em-avais-de-credito-para-micro-e-pequenas-empresas,3c8de7290b526410VgnVCM1000003b74010aRCRD>>acessado 16/06/2016.

⁶⁸ ARAUJO, Carlos. *A estrutura do comércio exterior brasileiro*. Disponível em:

<<http://www.comexblog.com.br/importacao/a-estrutura-do-comercio-exterior-brasileiro/>>acessado 15/07/2016.

presidido pelo Ministro de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, conforme dispõe o Decreto nº 4.732/2003, e é responsável pela definição das diretrizes da política de comércio exterior do País.

O Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior – MDIC, originalmente denominado Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio, foi criado com a incumbência de concentrar a direção dos complexos assuntos que dizem respeito ao capital e ao trabalho. Com a publicação da Lei nº 3.782/1960, foi criado o Ministério da Indústria e do Comércio, incorporando diversos departamentos e institutos voltados para a propriedade industrial, tecnologia, seguros privados e capitalização, café, álcool, siderurgia, máquinas pesadas entre outros.

A lei nº 4.048/1961 organizou o novo Ministério, estabelecendo a jurisdição do estudo e execução da política econômica e administrativa relacionada com a indústria e o comércio, competindo-lhe fomentar, orientar, proteger, regulamentar e fiscalizar o desenvolvimento industrial, nacional e regional, a expansão do comércio interno e externo e as operações de seguros privados e capitalização.⁶⁹

O MDIC é um órgão integrante da estrutura da administração pública federal direta, entre outras atribuições lhe compete, formular executar e avaliar políticas públicas para a promoção da competitividade, do comércio exterior, investimentos e inovação nas empresas e do bem-estar do consumidor.

Coube ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, por força do Decreto nº 5.964/2006, como área de competência, entre outros assuntos de suma importância, a formulação da política de apoio às micro e as empresas de pequeno porte previsto no inciso VIII.

As funções do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior são exercidas por intermédio do seu órgão gestor SECEX – Secretaria de Comercio Exterior -, que está estruturada em quatro departamentos: DECEX, DEINT, DECOM e DEPLA, cujos desempenham a condução das políticas de comércio exterior e gestão do controle comercial.

A SECEX normatiza, supervisiona, orienta, planeja, controla e avalia as atividades de comércio exterior. Entre suas atividades, estão: participar das negociações dos acordos comerciais internacionais do governo brasileiro, promover a cultura exportadora, deferir atos concessórios de *drawback*, anuir operações de exportação e importação, promover

⁶⁹Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=1&menu=1662>> acessado 20/06/2016.

exame de similaridade para averiguação de produção nacional, compilar a balança comercial, promover a defesa comercial do país, entre outras funções.⁷⁰

Desse modo, a Secretaria de Comércio Exterior (SECEX) é responsável pela gestão das atividades cotidianas é um órgão do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC). Portanto, a SECEX é responsável por planejar, implementar, supervisionar, orientar e avaliar as atividades comerciais do Brasil de acordo com as diretrizes definidas pela CAMEX.

O DECEX – Departamento de Comércio Exterior - tem como principal competência gerenciar o licenciamento das importações. Como órgão subordinado à SECEX, desenvolve a parte operacional, e é encarregado por elaborar e implementar os dispositivos regulamentares que envolvem o licenciamento de mercadorias importação e exportação, além da gestão do Sistema Brasileiro de Comércio Exterior (SISCOMEX).⁷¹

Esse Departamento substitui as funções da antiga CACEX. Como o DECEX⁷² tem sede única em Brasília, utiliza as agências do Banco do Brasil para alcançar os importadores em todos os pontos do Brasil.

O DEINT – Departamento de Negociações Internacionais - coordena os trabalhos de negociações internacionais brasileiras de que o Brasil participa.

O DECOM – Departamento de Defesa Comercial - regulamenta as atividades de combate ao comércio desleal às empresas e produtos brasileiros. Cabe a este departamento acompanhar e supervisionar os processos instaurados no exterior contra empresas brasileiras, dando-lhes assistências e assessoria cabível.

O DECEX – Departamento de Comércio Exterior - tem como principal competência gerenciar o licenciamento das importações. Como órgão subordinado à SECEX, desenvolve a parte operacional; é encarregado por elaborar e implementar os dispositivos regulamentares que envolvem o licenciamento de mercadorias importação e exportação, além da gestão do Sistema Brasileiro de Comércio Exterior (SISCOMEX).⁷³

DEPLA – Departamento de Planejamento e Desenvolvimento do Comércio Exterior - compete coordenar as políticas e programas aplicáveis ao comércio exterior. É um

⁷⁰ Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Disponível em:

<<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=3175>> acessado 05/07/2016.

⁷¹ BRASIL. Art. 16 do Decreto 7.096/10. Revogado pelo Decreto 8.663/ 2016. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Decreto/D8663.htm#art6> acessado 18/07/2016.

⁷² Disponível em: <http://enciclopediaaduaneira.com.br/deceh-haroldo-gueiros/> acessado em 15/07/2016.

⁷³ BRASIL. Art. 16 do Decreto 7.096/10. Revogado pelo Decreto 8.663/ 2016. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Decreto/D8663.htm#art6> acessado 18/07/2016.

departamento que coleta, analisa e sistematiza os dados e informações estatísticas, de onde partem as propostas objetivando o desenvolvimento do comércio externo brasileiro.

Ministério da Fazenda (MF) é responsável pela política monetária e fiscal, além de proteger os interesses fazendários, a fiscalização e controle de entrada e saída de mercadorias do comércio exterior. O MF intervém através da Receita Federal do Brasil.

A Receita Federal do Brasil atua na fiscalização aduaneira de mercadorias, produtos e bens que ingressam no país ou são enviados ao exterior. É responsável também pela cobrança dos direitos aduaneiros incidentes nessas operações, exerce esta competência através do Banco Central do Brasil (BACEN).

Importante salientar que, nas modalidades de restituição dos impostos no regime aduaneiro *drawback*, a compensação dos incentivos fiscais é feita por intermédio da Receita Federal ou por meio de suas Secretarias.

O BACEN é uma autarquia federal, vinculada ao Ministério da Fazenda e integrante do Sistema Financeiro Nacional. Criado pela Lei 4.595/1964⁷⁴, o BACEN é a autoridade monetária e o principal executor das políticas formuladas pelo Conselho Monetário Nacional, colegiado responsável por apontar as diretrizes gerais das políticas monetária, cambial e creditícia.

O Banco do Brasil (BB) é órgão que recebe do DECEX a autorização para analisar e aprovar os atos concessórios da modalidade isenção.

Ministério das Relações Exteriores (MRE) atua no marketing externo, fazendo a promoção e divulgação de oportunidades comerciais no exterior, como a promoção comercial das exportações brasileiras e as negociações internacionais.

Os SECOMs⁷⁵ são Departamento de Promoção Comercial do MRE, instalados em mais de cinquenta postos estratégicos no exterior. São responsáveis por captar e divulgar as informações de oportunidades comerciais e de investimentos para empresas brasileiras.

Produzem também pesquisas de mercados para produtos brasileiros com oportunidades no exterior.

Há outros órgãos importantes que formam a estrutura do comércio exterior, porém os mencionados se destacam em virtude do seu âmbito de atuação.

⁷⁴ BRASIL. disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4595.htm> acessado em 15/07/2016.

⁷⁵ ARAUJO, Carlos. *A estrutura do comercio exterior brasileiro*. Disponível em: <<http://www.comexblog.com.br/importacao/a-estrutura-do-comercio-exterior-brasileiro/>> acessado 15/07/2006.

3. EFEITOS JURÍDICOS CONSTITUCIONAIS DA ORDEM ECONÔMICA NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS E NO REGIME ADUANEIRO *DRAWBACK*

A intervenção do Estado na ordem econômica, prevista na Carta Magna, precisamente no artigo 170 e seus incisos, evidencia os fundamentos da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa com o objetivo de assegurar aos indivíduos uma existência digna, adequando à justiça social. As formas de intervenção do Estado estão explicitadas no item 3.6 deste mesmo Capítulo.

A análise do processo histórico demonstra um intercâmbio entre a ordem jurídica e a econômica. Com efeito, a produção, circulação e o consumo de bens e a prestação de serviços não poderia desenvolver-se com vistas ao alcance das necessidades coletivas e do Estado sem a normatização mínima.⁷⁶

O Estado atua como agente normativo e regulador da atividade econômica, exercendo, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento.

A intervenção estatal pode ocorrer de forma direta ou indireta. Na intervenção direta, o Estado assume o exercício de atividades econômicas. Na indireta, ele age mediante direção ou controle normativo.⁷⁷

Assim, por intermédio de políticas públicas, uma das formas de atuação do Estado, são criados determinados instrumentos de intervenção no domínio econômico, buscando aprimorar o sistema, necessário para equilibrar a “engrenagem” social.

O incentivo fiscal se caracteriza com a redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus tributário, oriundo de lei ou norma específica.

O regime aduaneiro especial de *drawback*, objeto deste trabalho, consiste na suspensão ou eliminação de tributos incidentes sobre insumos importados para utilização em produto a ser exportado.

⁷⁶ ROSSETTI afirma que “Esta ligação confere elevado grau de interdependência entre Direito e Economia, uma vez que compete à lei jurídica situar o homem, a empresa e a sociedade diante do poder político e da natureza, definindo seus direitos e suas responsabilidades e também fixando balizas dentro das quais poderá ser exercida a liberdade de ação de cada um desses agentes da atividade econômica. Todos os fatores econômicos têm raízes e condicionamento que os situam também na área específica do Direito. A ação econômica tem por sujeitos os indivíduos, as empresas e o setor governamental. Esses três sujeitos definem três diferentes esferas de interesses, cada uma das quais em conflito potencial com as duas outras. A liberdade de organização e de concorrência das empresas, bem como a liberdade de opção e de atividade econômica dos indivíduos devem permanentemente ser ajustadas pelas leis jurídicas, de tal forma que se conciliem os interesses e as responsabilidades de cada um. Reconhecidamente, nenhuma ordem econômica é possível sem que o direito limite as liberdades em função das responsabilidades recíprocas, solucionando claramente os conflitos potenciais observados”. ROSSETTI, José Paschoal. *Introdução à economia*. 20ª. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 43.

⁷⁷ SCAFF, Fernando Facury. *Responsabilidade civil do Estado intervencionista*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 100

Portanto, é pertinente trazer para o foco deste estudo os princípios norteadores da ordem econômica como fontes primárias formadoras do arcabouço jurídico, que visam a proteção das empresas menores e a intervenção do Estado na construção de políticas públicas e na eficácia da aplicação destas.

3.1 REGIME ADUANEIRO *DRAWBACK* NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Como visto anteriormente, Regimes Aduaneiros Especiais são operações do comércio exterior de importações e exportações que desfrutam de benefícios fiscais como isenção, suspensão parcial ou total de tributos incidentes sobre bens.

Esses regimes especiais são formas ou instrumentos de aceleração de desenvolvimento no atual conceito de Estado Democrático de Direito.

Nessa linha, passa ser imprescindível saber o que este conceito de Estado significa.

José Afonso da Silva⁷⁸ assevera que houve um longo percurso histórico do Estado de Direito ao Estado Democrático de Direito. No primeiro, tem-se o liberalismo, cujo objetivo fundamental era assegurar o princípio da legalidade. No Estado de Direito, todos estavam sob o império da lei, inclusive a atividade estatal.

Ainda quanto ao Estado de Direito, a tripartição dos poderes perpassa um sistema de freios e contrapesos, independentes e harmônicos, cabendo ao legislativo a elaboração das leis; ao executivo administrar a coisa pública como função típica; e ao judiciário a aplicação da lei ao caso concreto imparcialmente. Na consagração dos direitos e garantias individuais, a tripartição converteu os súditos em cidadãos livres.

No entanto, o Estado de Direito carecia de conteúdo que o enriquecesse e o colocasse em sintonia com a sociedade. O reconhecimento de sua ineficiência motivou a origem do Estado Social de Direito, porém parco o seu conteúdo democrático.

Já o Estado Democrático de Direito agregou o princípio da soberania popular, com a efetiva participação do povo na gestão da coisa pública. Esse componente, considerado revolucionário, trouxe a vontade de transformação social e promoção da justiça social. Neste sentido, seguindo as Constituições Portuguesa e Espanhola, a Constituição Brasileira de 1988 acolhe, em seu artigo 1º, a democracia como conceito chave do regime adotado.⁷⁹

⁷⁸ SILVA, José Afonso. *O Estado democrático de Direito*. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/45920/44126>> acessado em 21 de abril de 2016.

⁷⁹ Op.cit.

Desse modo, o Estado Democrático de Direito tem como condição precípua superar as desigualdades sociais e regionais e instaurar um regime democrático que realize a justiça social.

3.2 ORDEM ECONÔMICA BRASILEIRA E O REGIME ADUANEIRO *DRAWBACK*

O Capítulo da Ordem Econômica é a parte da Constituição que interpreta e dá forma ao sistema econômico brasileiro. Analisando o dispositivo constitucional, podemos concluir que a Ordem Econômica Constitucional brasileira tem como fundamentos a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa privada.

A palavra ordem, tanto quanto outras de que trataremos neste capítulo, pode ser usada com diversos significados, trazendo em si uma infinidade de sentidos, por vezes ambíguos. Segundo os dicionários, “ordem” denota uma ideia de organização; compreende a disposição das coisas cujo arranjo se subordina a um princípio útil, agradável ou harmonioso.

Hugo de Brito Machado⁸⁰ afirma que a uniformidade de conceitos é imprescindível em qualquer estudo jurídico, sendo mesmo elementar, e a falta de uniformidade na ciência do direito responde pela maioria das incompreensões e divergências. No mencionado ensaio do Jurista, para aquele trabalho realizado antes da Constituição Federal de 1988, decidiu-se utilizar a expressão “ordem econômica” para designar um conjunto de relações pertinentes à produção e a circulação de riqueza. Mas para este estudo importa trazer uma visão tridimensional para aproximar da essência da Carta Constitucional. Neste viés, Vital Moreira assegura que a ordem econômica possui diversos sentidos:

[...] em um primeiro sentido, "ordem econômica" é o modo de ser empírico de uma determinada economia concreta; a expressão, aqui, é termo de um conceito de fato (é conceito do mundo do ser, portanto); o que o caracteriza é a circunstância de referir-se não a um conjunto de regras ou a normas reguladoras de relações sociais, mas sim a uma relação entre fenômenos econômicos e matérias, ou seja, relação entre fatores econômicos concretos; conceito do mundo do ser, exprime a realidade de uma inerente articulação do econômico como fato; em um segundo sentido, "ordem econômica" é expressão que designa o conjunto de todas as normas (ou regras de conduta), qualquer que seja a sua natureza (jurídica, religiosa, moral etc.), que respeita à regulação do comportamento dos sujeitos econômicos; é o sistema normativo (no sentido sociológico) da ação econômica; em um terceiro sentido, "ordem econômica" significa ordem jurídica da economia⁸¹.

⁸⁰ MACHADO, Hugo de Brito. A Função do Tributo na Ordem Econômica, Social e Política. Ensaio. *Rev. da Fac. de Direito Fortaleza* 28 (2), jul - dez 1987.

⁸¹ MOREIRA, Vital. *Economia e constituição*. Coimbra: Almedina, 2002, p. 57-58

Para Eros Roberto Grau, a ordem econômica, ainda que se oponha à ordem jurídica, é usada para referir-se uma parcela da ordem jurídica, que compõe um sistema de princípios e regras, compreendendo uma ordem pública, uma ordem privada, uma ordem econômica e uma ordem social⁸².

A ordem econômica na Constituição Federal de 1988 adotou como modelo o capitalismo, facultando ao particular a liberdade de iniciativa ao mesmo tempo em que deu importância à valorização do trabalho humano. Essa valorização exterioriza de diversas formas com a fundamental ingerência do Estado para minimizar os efeitos do capitalismo predatório. Nesse sentido, José Afonso da Silva descreve o verdadeiro significado desses fundamentos:

Em primeiro lugar quer dizer precisamente que a Constituição consagra uma economia de mercado, de natureza capitalista, pois a iniciativa privada é um princípio básico da ordem capitalista. Em segundo lugar significa que, embora capitalista, a ordem econômica dá prioridade aos valores do trabalho humano sobre todos os demais valores da economia de mercado. Conquanto se trate de declaração de princípio, essa prioridade tem o sentido de orientar a intervenção do Estado na economia, a fim de valer os valores sociais do trabalho que, ao lado da iniciativa privada, constituem o fundamento não só da ordem econômica, mas da própria República Federativa do Brasil (art. 1º, IV).⁸³

Não obstante a Constituição consagrar uma economia de mercado de natureza capitalista, em outros momentos a própria constituição procura mitigar os possíveis efeitos negativos naturais desse sistema, tais como os que se encontram firmados nos princípios norteadores da ordem econômica.

Assim, a deferência aos princípios informadores da ordem econômica serve de orientação para o correto exercício da ordem econômica. A intervenção por intermédio da fiscalização estatal, em contraposição, busca evitar a não observância que caracteriza o ilícito; o descumprimento da obrigação pode gerar punição civil, administrativa e penal.

3.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ORDEM ECONÔMICA

A Constituição Federal de 1988 se caracteriza como um sistema normativo aberto de regras e princípios. Para se entender o que esta afirmação realmente significa, é relevante a definição de princípio.

⁸² GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 17ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p.51.

⁸³ SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 25ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 788.

Segundo dicionário Aurélio, princípio tem o significado de causa originária. A noção de princípio, ainda que fora do âmbito jurídico, sempre se relaciona a causas, alicerces, orientações de caráter geral. Trata-se, indubitavelmente, do começo ou origem de qualquer coisa.

Os princípios constitucionais são considerados normas, explícitas ou implícitas, as quais determinam as diretrizes fundamentais da constituição e influenciam a sua interpretação e aplicação.

Os princípios da ordem econômica são compostos por elementos ideológicos e pertinentes na medida em que procuram dizer para onde e como caminha o Estado⁸⁴. Além disso, têm função informadora, interpretativa e normativa.

A doutrina esclarece que a função informadora tem por finalidade servir de base à criação de preceitos legais, fundamentando ou sustentando as normas jurídicas que não podem, sob pena de invalidade, entrar em confronto com o princípio. A função interpretativa orienta a aplicação das normas. A função normativa aparece como fonte supletiva nas lacunas ou omissões da lei. Esta é chamada também de função integrativa, na medida em que preenche as lacunas existentes no ordenamento jurídico.

3.3.1 O Princípio da Soberania Nacional

O princípio da soberania nacional, incluído inicialmente na Constituição Federal, como fundamento da República Federativa do Brasil, encontra-se também como princípio da Ordem Econômica Nacional, caracterizando o poder do Estado de interferir e dirigir a ordem econômica, nos aspectos em que for do seu interesse ou da coletividade.

Alguns autores acreditam que a inserção da soberania nacional como princípio da ordem econômica pode ser interpretado como um aspecto de nacionalismo da Constituição. Outros autores interpretam que a soberania nacional prevista no plano econômico não caracteriza um isolamento da economia brasileira, mas sim aspecto de modernização da economia e a independência econômica do Brasil em relação aos países desenvolvidos.⁸⁵

O conceito de soberania sempre causou inúmeras divergências. A definição da soberania baseada na ideia de territorialidade não cabe mais no contexto atual.

⁸⁴ SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 25ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 787.

⁸⁵ SZEZEBICKI, Arquimedes da Silva. *Os Princípios Gerais da Ordem Econômica Brasileira: Avanços e Efetividade desde a Constituição Federal de 1988*. Disponível em: <http://eptic.com.br/wp-content/uploads/2014/12/textdisc6.pdf>>acessado em 20 de junho de 2016.

A globalização provoca o desenvolvimento da tecnologia, permitindo a integração dos mercados, proporcionando a integração e a intensificação da circulação de bens, serviços, tecnologias, capitais, culturas e informações em velocidade avassaladora. A consequência desse movimento é a descentralização do poder.

Essas relações a cada dia mais estreitas a que a globalização obriga têm como consequência a perda da essência da soberania clássica.

Neste sentido, mesmo que o conceito de soberania seja modificado, precipuamente, a soberania deve garantir a efetivação dos objetivos do Estado, ou seja, o desenvolvimento do país e a finalidade das atividades econômicas, que é alcançar a existência digna do ser humano.

E ainda, a soberania deve assegurar meios para que o Estado desenvolva políticas públicas com o objetivo de colocar o Brasil em condições iguais perante outras nações no contexto econômico internacional.

As políticas públicas aduaneiras, dentre as quais o regime especial aduaneiro *drawback*, têm o escopo de atingir esse desiderato fomentando as exportações.

Portanto, o SEBRAE realiza estatísticas periódicas, por intermédio dos órgãos competentes para verificar o volume de exportação realizada com a ferramenta do regime *drawback*. Conforme mencionado no Capítulo I, item 1.4 deste trabalho. A finalidade destas pesquisas é verificar a eficácia do regime e suas falhas. De posse destas respostas, busca-se desenvolver meios de superar essas dificuldades e alavancar as exportações.

3.3.2 O Princípio da Propriedade e sua Função Social

O direito de propriedade é talvez a mais antiga das prerrogativas humanas. No Estado de Direito se tornou a “mola mestra” para fortalecer os anseios sociais, visando ao desenvolvimento das indústrias que pressupunha a disponibilidade da propriedade.

A sociedade é dinâmica e está em constante transformação. Assim, algumas teorias que explicitavam um instituto já não cabem mais no contexto histórico.

No universo jurídico, tais transformações acontecem tanto no campo do direito privado como no público. No setor privado, elas têm significativas mudanças em relação ao direito subjetivo da propriedade.

Nesse viés, o princípio da propriedade privada, previsto no artigo 5º, XXII, e no inciso II do artigo 170 da Constituição federal de 1988, sofreu uma relativização.

Portanto, tal princípio deixou de ser absoluto quando a própria Carta Constitucional determina que a propriedade privada deva atender a função social, na medida em que se busca dar um sentido coletivo à sua tutela.

A relevância do atendimento da função social da propriedade fica cristalina com sua inserção, no artigo 5º, inciso XXIII, no inciso III do artigo 170, no Capítulo da Ordem Econômica. A propriedade foi inserida como um direito fundamental do indivíduo, devendo ser observada sua função social.

A propriedade é um direito do indivíduo e ao mesmo tempo encargo, que fica constitucionalmente obrigado a retribuir, ao grupo social, um benefício pela manutenção e uso da propriedade. A função social passa a ser objetivo principal da propriedade.

Neste sentido, quando há obrigatoriedade do cumprimento da função social da propriedade, equivocadamente entende-se que o direito de propriedade é limitado. Isto porque este deixa de ser absoluto, uma vez que atende ao interesse coletivo, o qual é superior ao individual, na busca dos fins sociais.

Esse princípio permite a intervenção do Estado sobre a propriedade, que deixa de cumprir sua função social, sob pena de perdimento do direito.

Eros Roberto Grau⁸⁶ também menciona que o princípio da função social da propriedade impõe ao proprietário, ou quem detenha o controle da empresa, o dever de exercê-lo em benefício de outrem, e não apenas de não o exercer em prejuízo de outrem.

Assim, este princípio impõe um comportamento positivo - prestação de fazer e não meramente de não fazer - aos detentores do poder que usufrui a propriedade. E, por fim, este princípio integra o conceito jurídico positivo da propriedade em si.

De modo geral, significa uma garantia ao titular da propriedade privada, pois, afinal, estamos diante de um sistema capitalista. Contudo, seu uso está condicionado a um fim coletivo, qual seja, “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”

Há vertentes que interpretam o princípio da função social da propriedade privada, previsto no inciso III, artigo 170 da Constituição Federal, como o conjunto de bens componentes do estabelecimento empresarial, conforme prevê o artigo 1142 do Código Civil: “considera-se estabelecimento todo o complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária”.

Portanto, neste caso, a ordem econômica estaria resguardando especificamente os fatores de produção, que são a base do sistema capitalista, e ainda a função social da

⁸⁶ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 17ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p.222/223.

propriedade acima mencionada caracterizaria uma restrição ao princípio da propriedade privada. Entretanto, esse não é o melhor entendimento:

Quando se fala em função social da propriedade não se indicam as restrições ao uso e gozo dos bens próprios. Estas últimas são limites negativos aos direitos do proprietário, mas a noção de função, no sentido em que é empregado o termo nesta matéria (e a matéria é precisamente a função social da propriedade), significa um poder de dar ao objeto da propriedade destino determinado, de vinculá-lo a certo objetivo. O adjetivo social mostra que este objetivo corresponde ao interesse coletivo e não ao interesse próprio do *dominus*; o que não significa que não possa haver harmonização entre um e outro. Mas, de qualquer modo, se está diante de um interesse coletivo e essa função social da propriedade corresponde a um poder-dever do proprietário, sancionável pela ordem jurídica.⁸⁷

Apesar de a função social da propriedade relacionar-se com a sua capacidade produtiva, a essência daquela abarca outros valores intrínsecos de maior relevância. O termo propriedade é definido de forma ampla na constituição e serve a qualquer espécie de bem aferível patrimonialmente. O conteúdo abrange tanto os bens corpóreos como os incorpóreos, desde que redutíveis a dinheiro.

A propriedade, assim como outras instituições, teve sua origem e, ao longo do tempo, foi agregando novos valores para atingir um objetivo máximo social. Antes de qualquer referência à função social da propriedade, no século XIX, surgiram as primeiras restrições ao direito absoluto da propriedade, por intermédio da teoria do abuso de direito. Atualmente o indivíduo não pode usar e abusar de seus direitos, mas precisa desenvolver o seu trabalho seguindo o fim que beneficiará toda coletividade e não somente a si.

O Código Civil brasileiro recepciona os novos entendimentos adquiridos acerca do direito à propriedade, de acordo com as exigências da sociedade moderna e de seus meios de produção, podendo-se mencionar o que diz o parágrafo 1º do artigo 1.228:

O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas.

⁸⁷COMPARATO, Fábio Konder. *Direitos e deveres fundamentais em matéria de propriedade*. In: STROZAKE, Juvelino José (Org.). FERNANDES, Bernardo Mançano. et al. *A questão agrária e a justiça*. São Paulo: RT, 2000.

O sistema civilista, até então essencialmente individualista, passa a vigor em consonância com a Constituição; não se pode permitir este individualismo nos dias atuais. É vital a preservação do meio ambiente para atuais e futuras gerações.

A função social do contrato, reconhecida na nova teoria contratual, o transforma de simples instrumento jurídico para o movimento de riquezas no mercado em instrumento jurídico para a realização dos legítimos interesses da coletividade. A função social, lato sensu, consiste na proteção conferida pelo ordenamento jurídico aos mais fracos na relação contratual, tendo como critério o favorecimento da repartição mais equilibrada da riqueza. É a aplicação, no fundo, do princípio da igualdade substancial. É um preceito constitucional, qual seja, zelar pela liberdade e pela igualdade dos indivíduos. Porém, deve haver uma real e substancial liberdade e uma verdadeira igualdade, compelindo a sociedade a eliminar a miséria, a ignorância, a excessiva desigualdade entre os indivíduos, classes e regiões.⁸⁸

A tutela constitucional da propriedade está condicionada ao atendimento da função social, com prevalência de valores ligados à solidariedade social, pautada no respeito aos direitos fundamentais e o acesso de todos a bens mínimos capazes de conferir-lhes uma vida digna.

Assim, é muito comum haver notícias de pequenos grupos de microempresários que se uniram para execução de projetos sociais em torno de comunidades carentes.

Neste viés, as empresas de pequeno porte atuam em todas as camadas da sociedade e estão distribuídas por todo território nacional. Portanto, influenciam e auxiliam a sociedade em funções típicas do Estado, principalmente nas regiões menos favorecidas. Conseqüentemente, deve-se exigir do Estado a criação de políticas públicas que visem a assegurar o crescimento e desenvolvimento deste segmento societário, semelhantes ao regime aduaneiro *drawback* e, que essas políticas sejam voltadas especialmente para os pequenos negócios.

3.3.3 Livre Concorrência

A livre concorrência e a livre iniciativa são garantidas pela Constituição Federal e caracterizam-se como um dos sustentáculos estruturais da economia nacional.

A livre concorrência é um dos alicerces da estrutura liberal da economia e tem muito que ver com a livre iniciativa. É dizer, só pode existir a livre concorrência onde há livre iniciativa. [...] Assim, a livre concorrência é algo

⁸⁸ TEIZEN JÚNIOR, Augusto Geraldo. *A função social no código civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p.165.

que se agrega à livre iniciativa, e que consiste na situação em que se encontram os diversos agentes produtores de estarem dispostos à concorrência de seus rivais.⁸⁹

A liberdade de iniciativa econômica está relacionada com o livre exercício da atividade econômica, enquanto a livre concorrência pauta-se no princípio da isonomia, em que as empresas ficam no mesmo patamar, sem que existam favorecimentos a umas em detrimentos de outras, exceto nos casos previsto na própria Constituição Federal, como determina o inciso IX do art. 170. O inciso prevê a necessidade de se proporcionar tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sede e administração no Brasil, incluindo neste rol o empresário individual.

Destaquem-se as ponderações de Fernando Facury Scaff, acerca da liberdade de iniciativa econômica e sobre a livre concorrência:

Uma primeira questão a ser enfrentada é a da distinção entre o conceito de *liberdade de iniciativa econômica*, constante do *caput* do art. 170 da Constituição, e o de *livre-concorrência*, inscrito no inciso IV daquele mesmo artigo.

Liberdade de iniciativa econômica decorre de um primado de *liberdade*, que permite a todo agente econômico, público ou privado, pessoa física ou jurídica, exercer livremente, nos termos das leis, atividade econômica em sentido amplo. Parte de um conceito de liberdade de exercício da profissão, para trabalhadores, e da liberdade do exercício de uma atividade econômica, para empresas.

Já a *livre-concorrência* funda-se primordialmente na *isonomia*, e não na *liberdade* (a qual, embora não esteja afastada, não é primordial). Busca-se criar as condições para que se realize um sistema de concorrência perfeita, dentro dos objetivos propostos pela Constituição da República em seu art. 3º, e respeitando os princípios da ordem econômica. Para que possa existir *livre-concorrência* é imperioso que haja isonomia entre os contendores na arena do mercado. A *livre-concorrência* repudia os monopólios, pois eles são sua antítese, sua negação. Cabe ao Estado criar condições para que haja *livre-concorrência*, não apenas com sua inação (exercício da *liberdade*), mas com ações concretas, reprimindo o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.⁹⁰ (grifo do autor)

A livre iniciativa relaciona-se com a liberdade. É a permissão do exercício da atividade econômica de forma livre. Mas essa liberdade de iniciativa deve ser garantida em harmonia com isonomia da livre concorrência, para que se evitem formação de cartéis ou monopólios, reprimindo, desta forma, o abuso do poder econômico para que o mercado não

⁸⁹ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 807.

⁹⁰ SCAFF, Fernando Facury. *Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre-concorrência*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária*. São Paulo: Dialética; e Fortaleza: ICET, 2006, p. 110-111.

sucumba ao domínio de poucas empresas, em prejuízo ao próprio Estado e à sociedade em geral. Há um entendimento mais amplo acerca da livre concorrência e da livre iniciativa:

A livre concorrência, expressamente acolhida no art. 170, IV, da CF, é tida como um princípio basilar da ordem econômica nacional. Trata-se de um direito negativo, de oposição ao Estado, para que não (sentido negativo) interfira na livre concorrência entre os particulares. Nesse sentido, incorpora proibição, dirigida ao Estado, de criação de privilégios ou benefícios, de qualquer ordem, especialmente tributários, para determinados agentes econômicos, o que os colocaria, imediatamente, em posição de vantagem quanto aos demais.

Quanto ao seu significado, pode ser entendida como uma decorrência lógica da opção pelo modelo econômico pautado na livre iniciativa, embora esta possa haver sem dela decorrer a livre concorrência (como no tabelamento de preços).

[...] apesar da livre concorrência pressupor uma liberdade por parte dos concorrentes, para se assegurar a existência de livre concorrência essa deve ser regulada. A própria CF incorporou limites à livre concorrência em seu art. 173, §4º, estabelecendo que o abuso de poder econômico que tenha por objetivo a dominação de mercados, a eliminação da concorrência ou o aumento arbitrário de lucros deverá ser reprimido por lei. O abuso ocorrerá na medida em que o agente econômico elimine ou procure eliminar a competição em segmento economicamente relevante.

[...]

Por fim, vale ressaltar que a livre concorrência não só oferece garantias aos competidores, mas, indiretamente, também favorece os consumidores e a evolução da economia nacional, pois os concorrentes têm interesse e buscam aperfeiçoar-se na ânsia de angariar maior clientela.⁹¹

Portanto, cabe ao Estado regular qualquer divergência com a Constituição Federal. Nestes casos, o Estado deve intervir na economia, por meio de majoração da tributação ou através da concessão de incentivos fiscais, a fim de impedir e não permitir mais o abuso na concorrência e manter, com isso, a harmonia da ordem econômica e social.

Sob vários aspectos, o tratamento favorecido conferido às micro e pequenas empresas tem o condão de minimizar a desigualdade existente entre este segmento societário e as grandes corporações. E ainda, a criação de políticas públicas, como no caso do regime especial aduaneiro *drawback*, que visa à concessão de incentivos fiscais com a isenção de tributo, é um instrumento hábil capaz de diminuir essa desigualdade de concorrência e colocar as pequenas empresas em melhores condições para disputar maiores quotas do mercado internacional.

⁹¹ MORO, Maitê Cecília Fabbri. *Dicionário Brasileiro de Direito Constitucional*. Coordenador Geral Dimitri Dimoulis. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 220-221.

3.3.4 Defesa do Meio Ambiente

A defesa do meio ambiente, relacionada como um dos princípios da ordem econômica, não tem como objetivo principal impedir o exercício da atividade econômica, mas certamente aquela que provoque prejuízo e degradação ambiental. Inegável a importância do crescimento econômico de uma nação. Entretanto, os meios utilizados para o alcance das metas de crescimento há muito vem degradando o meio ambiente, indispensável para a sobrevivência das futuras gerações e mesmo a atual.

Desde a revolução industrial até os dias atuais, os avanços tecnológicos alcançaram proporções gigantescas, causando grandes impactos no meio ambiente, aliados ao consumo desenfreado de bens naturais não renováveis e, conseqüentemente, a degradação, resultando em desequilíbrio progressivo do ambiente.

As políticas públicas voltadas para a conservação e proteção ao meio ambiente devem ser observadas como instrumentos para gestão consciente dos recursos naturais, e não como empecilho ao desenvolvimento.

O princípio constitucional ora apresentado norteia a utilização do meio ambiente de acordo com estudos de forma consciente e sustentável, sem agressão ou destruição. Este princípio é considerado como uma conquista social no Brasil.

[...] o princípio da defesa do meio ambiente conforma a ordem econômica (mundo do ser), informando substancialmente os princípios da garantia do desenvolvimento e do pleno emprego. Além de objetivo, em si, é instrumento necessário – e indispensável – à realização do fim dessa ordem, o de assegurar a todos existência digna. Nutre também, ademais, os ditames da justiça social⁹².

Como princípio da ordem econômica, a defesa do meio ambiente implica dizer que qualquer atividade econômica, seja ela de cunho industrial, comercial, de serviços, não poderá redundar em depredação e degradação do meio ambiente, sob pena de dizimar o próprio ser humano.

Neste contexto, fica mais preocupante a situação das micro e pequenas empresas, pois estas possuem bases financeiras limitadas, atuam em setores relativamente tradicionais,

⁹² GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 17ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 251.

têm restrita disponibilidade de recursos humanos qualificados, pouca sofisticada estrutura organizacional e falta de competência de planejamento.⁹³

O Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), preocupado com meio ambiente no âmbito das micro e pequenas empresas, introduziu uma normatização, por intermédio da série ISO 14000⁹⁴.

A nomenclatura ISO 14000 refere-se à Organização Internacional para Normalização (International Organization for Standardization). Essa organização está sediada em Genebra, Suíça, e foi fundada em 1947. A sigla ISO é uma referência à palavra grega ISO, que significa igualdade. No Brasil, essas normas foram traduzidas pela ABNT.⁹⁵

A série ISO 14.000 é composta pela norma ISO 14.001 (a única norma que permite a certificação) e um conjunto de normas complementares. São essas regras que determinam diretrizes para garantir que determinada empresa (pública ou privada) desenvolva a gestão ambiental.

O principal objetivo da ISO 14000 e de suas normas é garantir o equilíbrio e proteção ambiental, prevenindo a poluição e os possíveis problemas que esta pode trazer para a sociedade e economia. Muitas empresas utilizam recursos naturais, geram poluição ou causam danos ambientais através de seus processos de produção.

As empresas que implantam o sistema de gerenciamento ambiental têm como objetivo a prevenção da poluição e redução dos custos a partir da disposição de efluentes (especialmente através do seu tratamento), diminuindo, desse modo, o impacto ambiental e a redução dos custos com seguro. Além disso, o sistema consegue a redução de riscos com multas, indenizações, melhoria da imagem da empresa em relação ao desempenho ambiental e quanto ao cumprimento da legislação ambiental.

Com o selo de certificação, os clientes passam a ter confiança no produto e serviços fornecido pela empresa. Confiam que a empresa dá prioridade aos aspectos ambientais com a redução dos riscos de acidentes ambientais. Essas atitudes melhora o marketing da empresa. A maior prioridade da norma é a proteção aos empregados, através do cumprimento da legislação e regulamentos.

⁹³FARIAS, Josivânia Silva. TEIXEIRA, Rivanda Meira. *A pequena e micro empresa e o meio ambiente: a percepção dos empresários com relação aos impactos ambientais*. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/osoc/v9n23/05.pdf>> acessado em 20 de julho de 2016.

⁹⁴ SEBRAE. *PROGRAMA DE GESTÃO AMBIENTAL SEBRAE-SP*. Disponível em: <http://antigo.sp.sebrae.com.br/principal/sebrae%20em%20a%C3%A7%C3%A3o/eco_negocios/arquivos_eco_negocios/palestra_prof_silvia_sartor.pdf> acessado em 20 de julho de 2016.

⁹⁵ QUALITAS. Disponível em: <http://www.qualitas.eng.br/qualitas_minicurso_iso14000.html> acessado em 5 de setembro de 2016.

Possuir a Certificação ISO 14000 (selo) significa que o Sistema de Gerenciamento Ambiental da Empresa foi avaliado por uma entidade independente, reconhecida por um organismo nacional de acreditação, que considera o acordo com os requisitos da norma ISO 14001.

O certificado tem validade de três (3) anos, e a cada seis (6) meses o sistema implantado na empresa é auditado para verificar se ele continua a atender aos requisitos da norma.

Para que uma empresa se beneficie do Certificado ISO 14000, ela deve comprometer-se com as leis previstas na legislação ambiental de seu país. Este certificado denota que a empresa tem preocupação com a natureza e possui responsabilidades com o meio ambiente.

Importante diferenciar os dois conceitos: a Certificação e Acreditação. O primeiro é um procedimento pelo qual uma entidade de terceira parte dá uma garantia escrita de que um produto, processo ou serviço está conforme os requisitos especificados. A Acreditação é um procedimento pelo qual uma autoridade nacional dá reconhecimento formal de que uma entidade é competente para conceder a certificação. No Brasil, o INMETRO é o órgão acreditador.⁹⁶

A exigência feita pelas grandes empresas em relação à obtenção do certificado por empresas de pequeno porte terceirizadas aumenta a importância atribuída atualmente à ISO 14001.

No comércio internacional não é diferente. Muitos são os países que exigem que bens importados sejam produzidos por intermédio de empresas que possuam o certificado (selo). Dessa forma, não possuir a certificação da norma ISO 14001 pode ser uma grande desvantagem em relação aos concorrentes.

Neste sentido, a inclusão da defesa do meio ambiente como princípio de ordem econômica tem caráter social e visão de sobrevivência da espécie humana. Ao Estado cabe o desenvolvimento de políticas públicas visando o uso consciente e a preservação ambiental. Ao empresário, foi atribuída uma responsabilidade maior acerca de seus meios de produção de maneira sustentável.

A partir da conscientização, por intermédio de esclarecimentos da legislação ambiental, o SEBRAE tem a expectativa que as micro e pequenas empresas identifiquem novas oportunidades de negócios para a sua atuação. Não é demais repetir que o regime

⁹⁶ QUALITAS. Disponível em: <http://www.qualitas.eng.br/qualitas_minicurso_iso14000.html> acessado em 5 de setembro de 2016.

aduaneiro *drawback*, que tem por escopo reduzir a carga tributária, pode ser um grande aliado na implantação das normas da ISO 14000 para este segmento societário.

Desse modo, os valores obtidos com a diminuição do ônus tributário, com a instrumentalização do regime *drawback*, podem ser investidos na implantação do sistema de gerenciamento ambiental.

3.3.5 Defesa do Consumidor

O princípio da defesa do consumidor é importantíssimo, porque assegura que, nas relações de consumo, a atividade econômica deve proteger a parte vulnerável, ou seja, o consumidor da avidez do mercado financeiro.

A base legal que oferece proteção ao consumidor no Brasil encontra-se prevista no inciso XXXII do artigo 5º: "O Estado promoverá, na forma da lei, a defesa do consumidor", e no inciso V, artigo 170, no capítulo da ordem econômica, da Constituição Federal.

Embora o mercado seja destinado aos consumidores, nem sempre os interesses destes são resguardados, razão pela qual se faz necessária adoção de políticas destinadas à proteção da concorrência, o que garantirá a proteção da liberdade de escolha.

Com a edição da Lei nº. 8.078, de 11 de setembro de 1990, um importante passo foi dado para a proteção do consumidor no Brasil. O Estado demonstrou a preocupação com os direitos do consumidor ao instituir o Código de Defesa do Consumidor, que passou a assegurar a sociedade mais garantias.

A principal finalidade do CDC não é privilegiar alguns sujeitos participantes de relações de consumo, mas constituir equilíbrio entre os agentes econômicos, na medida em que atestam a hipossuficiência do consumidor.

O desenvolvimento de um país é caracterizado não somente pela quantidade de bens produzidos pelas empresas, mas pela qualidade da sua distribuição no meio social. A multiplicidade de bens, sem divisão justa ou sem possibilidade razoável de adquiri-los, é fator de injustiça social.

Desse modo, quando a Constituição privilegia as pequenas empresas, o seu foco é a proteção aos consumidores, que terão oportunidade de escolher uma gama maior de produtos e serviços, qualidades e preços capazes de atender todas as camadas sociais.

Neste viés é de suma importância aumentar o campo de atuação das empresas de pequeno porte com novos mercados e produtos de qualidade, os quais poderão, além de

atender o mercado internacional, privilegiar o mercado interno. O regime aduaneiro *drawback* é um instrumento capaz fomentar esse desenvolvimento às micro e pequenas empresas. A expectativa é diminuir a mortalidade destas empresas, aumentar ofertas de bens e serviços e, conseqüentemente, com a instrumentalização do regime, proporcionar mais opções para o consumidor final.

3.3.6 Redução das Desigualdades Regionais e Sociais

Segundo este princípio, inserido no capítulo da Ordem Econômica, a Constituição da República responsabiliza também os agentes da atividade econômica por um dos propósitos do Estado, qual seja a redução das desigualdades sociais e regionais no país.

De acordo com a Carta Constitucional, no artigo 3º, inciso III, constitui-se como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.”

Portanto, a reiteração deste princípio no Capítulo da Ordem econômica impõe aos agentes econômicos o dever de, conforme as atividades por eles desenvolvidas, combater as desigualdades regionais e sociais, sugerindo que o desenvolvimento econômico atue como ferramenta na redução desse problema, na busca de uma existência digna.

Em assembleia geral realizada no ano de 1986, a ONU entendeu o desenvolvimento, como um direito humano, destacando a ideia de que o homem é o sujeito mais importante da sociedade, sendo necessária a proteção e garantia todos os seus direitos fundamentais, como destaca o artigo 1º da Carta das Nações Unidas:

O direito ao desenvolvimento é um direito humano inalienável em virtude do qual toda pessoa humana e todos os povos estão habilitados a participar do desenvolvimento econômico, social, cultural e político, a ele contribuir e dele desfrutar no qual todos os direitos humanos e liberdades fundamentais possam ser plenamente realizados.⁹⁷

A busca pelo desenvolvimento deve ser constante. O Estado, como garantidor do desenvolvimento, tem que externar formas de efetivá-lo para que possa ser atingido em sua plenitude.

Para alcançar esse desenvolvimento, é necessário minimizar as desigualdades através de uma melhor distribuição de renda, o que não ocorre na economia capitalista.

⁹⁷dhnet. Macrotemas. Disponível em: <<http://www.dhnet.org.br/direitos/sip/onu/bmestar/dec86.htm>> acessado em 20 de julho de 2016.

O princípio da redução das desigualdades regionais e sociais é considerado um paradoxo, já que a economia baseada em um sistema capitalista tem como objetivo a maior acumulação de capital. Este é um princípio de longo alcance; para tornar-se viável é necessário incentivo de fundos especiais, que são, via-de-regra, tributários e orçamentários, os quais procuram eliminar ou pelo menos amenizar as desigualdades regionais.

O Estado de Direito permitiu o uso da propriedade privada com vistas à obtenção do lucro exacerbado, bem como a exploração desenfreada da mão-de-obra a custos mínimos.

Esta é a grande diferença do Estado Democrático de Direito em relação ao Estado de Direito. Por isso, a intervenção estatal deve buscar formas de minimizar essas injustiças perpetradas.

Entre outros instrumentos capazes de diminuir essas diferenças regionais, o legislador implantou o tratamento diferenciado aos pequenos negócios, por uma razão muito simples, pois são essas empresas que conseguem atingir as regiões mais afetadas pelas desigualdades.

É notório que as empresas de pequeno porte constituem uma categoria de empresas que se encontram espalhadas por todo território nacional. Portanto, é irrefutável a relevância deste segmento societário para o contexto socioeconômico do Brasil.

3.3.7 Busca do Pleno Emprego

O princípio em comento é repleto de controvérsias devido as formas como é interpretado. Importante indagar o que o legislador quis dizer com o “pleno emprego”. Alguns estudiosos preconizam o máximo aproveitamento do capital, da mão-de-obra, meios de produção, matéria-prima, tecnologias, a produção de bens e serviços. Outros defendem que o referido artigo faz menção ao pleno emprego exclusivamente do ponto de vista do fator trabalho.

De forma simplista, a busca pelo pleno emprego significa, segundo Ferreira Filho⁹⁸, a criação de oportunidades de trabalho para que, do próprio esforço, todos possam viver com dignidade. Portanto, se assim fosse interpretado, qual seria a verdadeira contribuição deste princípio à ordem econômica brasileira, no tocante ao bem estar da sociedade? Tavares assevera que:

⁹⁸ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed., São Paulo: Saraiva, 2001.

[...] na criação e aplicação de medidas de política econômica deverá o Estado preocupar-se em proporcionar o pleno emprego, ou seja, situação em que seja, na medida do possível aproveitada pelo mercado a força de trabalho existente na sociedade.⁹⁹

Neste viés o princípio do pleno emprego alcança maior relevância.

O pleno emprego está diretamente relacionado tanto à oferta de trabalho, quanto meio de geração de renda indireta para a circulação do sistema econômico e capitalista. [...] A busca pelo pleno emprego, princípio da ordem econômica constitucional, é uma forma de garantir a função social da propriedade (empresa), e especialmente, para direcionar o estabelecimento de políticas públicas do Estado, não apenas de oferta de emprego e criação de postos de trabalho, mas parte de um planejamento econômico que contribua com o desenvolvimento do País e com os preceitos de justiça social e existência digna dos indivíduos.¹⁰⁰

Tal princípio teria uma interpretação controvertida se fosse analisado literalmente. A interpretação deste dispositivo não deve ser incipiente, pois, numa análise literal da palavra, não haveria justificativa para a inserção como princípio de ordem econômica.

Desta forma, o princípio em comento deve ser interpretado tanto do ponto-de-vista do fator trabalho como do máximo aproveitamento do capital, da mão-de-obra, meios de produção, matéria-prima, tecnologias e produção de bens e serviços.

De outro norte, o planejamento econômico tem em vista a intervenção do Estado por meio de políticas públicas, com a diminuição do ônus tributário sobre as empresas, como, no caso, a suspensão, isenção e a restituição de tributos por intermédio do regime aduaneiro *drawback*. Essas políticas têm o condão de promover o desenvolvimento das empresas exportadoras, entre as quais as micro e pequenas empresas em face de sua importância para economia do país.

3.3.8 Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas Nacionais

Este princípio estabelece o dever normativo do Estado brasileiro de promover o fomento e o incentivo às empresas de pequeno porte nacional. Inserida neste rol, está a microempresa, visto representar na atualidade um dos mais importantes segmentos da

⁹⁹ TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. São Paulo: Método, 2011, p. 207.

¹⁰⁰ SZEZEBICKI, Arquimedes da Silva. *Os Princípios Gerais da Ordem Econômica Brasileira: Avanços e Efetividade desde a Constituição Federal de 1988*. <http://eptic.com.br/wp-content/uploads/2014/12/textdisc6.pdf>> acessado em 21 de abril de 2016.

economia brasileira. Indubitavelmente, é ela responsável por uma grande parcela de geração de empregos e de renda do País.

Cabe aqui um adendo. A empresa de pequeno porte pode ser caracteriza-se como gênero do qual procedem às espécies denominadas microempresas e pequenas empresas. Esta designação é diferenciada de acordo com critérios econômicos, pautados na renda anual bruta de cada empresa, conforme prevê a legislação vigente.

Os artigos 146, III, “d” e 170, IX da Constituição de 1988, ao descreverem um tratamento diferenciado e favorecido as micros e pequenas empresas, reconhecem a relevância da expansão deste segmento societário, especialmente como promotoras de bem-estar social.

A autorização constitucional para alcançar tal desiderato efetiva-se por normas infraconstitucionais. Assim, tendo em vista diminuir a burocracia no dia a dia das micro e empresas de pequeno porte, com vistas à incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas, foi sancionada a Lei nº 9.137 de 05 de dezembro de 1996, que criou o SIMPLES Federal (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte) e da Lei nº 9.841 de 1999, que instituiu o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

Posteriormente estes Diplomas foram revogados pela Lei Complementar 123 de 14 de dezembro de 2006, que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

A Lei Complementar 123/2006 inovou, trazendo importantes modificações para ordenamento jurídico brasileiro, visando à formalização das atividades empresariais que funcionavam na clandestinidade. No que tange às micros e pequenas empresas em atuação, o objetivo foi oferecer melhores condições para que possam competir no mercado e, desta forma, contribuírem com a diminuição dos problemas sociais, seja com a geração de novos postos de trabalho, seja com a arrecadação de tributos.

A Lei Complementar 139/2011 promoveu a modificação nos valores de enquadramento dos microempresários para janeiro de 2012, ajustando com a nova realidade social, conforme apontado no item 2.2 do Capítulo II deste estudo.

O princípio de tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte visa a proteger este segmento societário. Sabendo de antemão o quanto essas empresas menores são frágeis. Esta disposição constitucional possibilita maior competitividade e sobrevivência, pois são elas o “termômetro” do equilíbrio da economia.

Portanto, justifica-se a atividade legislativa dos últimos anos no sentido de conferir a tais empresas este tratamento jurídico diferenciado.

3.3.9 O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana

A Declaração Universal de Direitos do Homem concebeu o princípio da dignidade da pessoa humana em seu preâmbulo, atribuindo-o não só de juridicidade como também contornos universalistas:

Considerando que o reconhecimento da dignidade é inerente a todos os membros da família humana e de seus direitos iguais e inalienáveis é o fundamento da liberdade, da justiça e da paz no mundo... Considerando que os povos das Nações Unidas reafirmaram, na Carta, sua fé nos direitos fundamentais do homem, na dignidade e no valor da pessoa humana e na igualdade de direitos do homem e da mulher, e que decidiram promover o progresso social e melhores condições de vida em uma liberdade mais ampla...

Com o fim da segunda grande guerra mundial, após as graves atrocidades cometidas contra o ser humano, a Dignidade Humana surge como princípio basilar. Ocorrem grandes transformações e novas constituições são criadas, efetivando os direitos da terceira dimensão ligados aos valores da fraternidade e solidariedade.

Tais direitos são os relacionados ao desenvolvimento ou progresso, ao meio ambiente, à autodeterminação dos povos, bem como ao direito de propriedade sobre o patrimônio comum da humanidade e ao direito de comunicação. São chamados de transindividuais, em rol exemplificativo, destinados à proteção do gênero humano.

A Dignidade da Pessoa Humana, inserida na Constituição Brasileira de 1988, em seu art. 1º, inciso III, como princípio fundamental, espraia-se por todo o ordenamento jurídico constitucional com o respaldo de assegurar a todas as pessoas o direito de usufruir a vida com liberdade, integridade física e igualdade.

Desse modo, no ordenamento jurídico, toda estrutura das dimensões dos direitos fundamentais, desenvolvidos em momentos históricos diferentes, visam à edificação da dignidade humana.

Embora o aludido princípio não esteja previsto expressamente dentre os enumerados no capítulo da ordem econômica, este encontra-se de forma implícita no caput do artigo 170 da Carta Constitucional, quando se menciona “tem por fim assegurar a todos existência digna”.

Sendo a dignidade a qualidade inerente a essência do ser humano, constitui-se um bem jurídico, irrenunciável, inalienável e intangível. É inegável reconhecer o seu valor absoluto, dada a sua dimensão material, moral e espiritual. Para José Afonso da Silva, a Dignidade da pessoa humana se reveste como um valor supremo:

Dignidade da pessoa humana é um valor supremo que atrai o conteúdo de todos os direitos fundamentais do homem, desde o direito à vida. ‘Concebido como referência constitucional unificadora de todos os direitos fundamentais (observam Gomes Canotilho e Vital Moreira), o conceito de dignidade da pessoa humana obriga a uma densificação valorativa que tenha em conta o seu amplo sentido normativo-constitucional e não uma ideia qualquer apriorística do homem, não podendo reduzir-se o sentido da dignidade humana à defesa dos direitos pessoais, tradicionais, esquecendo-a nos casos de direitos sociais, ou invocá-la para construir ‘teoria do núcleo da personalidade’ individual, ignorando-a quando se trate de garantir as bases da existência humana.¹⁰¹

A dignidade humana como preceito ético e fundamental da Constituição abrange os direitos individuais. Além destes, alcança as garantias de natureza social, econômica e cultural, ordenando e conferindo unidade e consistência ao ordenamento jurídico brasileiro.

Como se depreende da análise histórica da sociedade brasileira, estes direitos individuais e sociais dificilmente se implementam na cultura dos agentes sem uma atuação enérgica do Estado. A dignidade humana, nas palavras de Eros Roberto Grau:

[...] assume a mais pronunciada relevância, visto comprometer todo o exercício da atividade econômica, em sentido amplo – e em especial, o exercício da atividade econômica em sentido estrito – com o programa de promoção da existência digna, de que, repito, todos devem gozar. Daí porque se encontram constitucionalmente empenhados na realização desse programa – dessa política pública maior – tanto o setor público quanto o setor privado. Logo, o exercício de qualquer parcela da atividade econômica de modo não adequado àquela promoção expressará violação do princípio duplamente contemplado na Constituição¹⁰².

Neste sentido, Florence Cronenberg Haret Drago esclarece que:

Salta aos olhos a necessidade de a Administração Pública assumir o papel de garantidor dessas prerrogativas de seus jurisdicionados, através de ações positivas e negativas reais, cujo objetivo é, ao final, modificar a cultura individualista do modelo socioeconômico até então vigente no País. Para tanto, as ações precisam ser organizadas, exigindo o planejamento de políticas públicas em curto, médio e longo prazo, realizadas através de ações estatais pontuais e objetivos pré-definidos. É somente através dessas

¹⁰¹ AFONSO DA SILVA, José. *Poder constituinte e poder popular*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 107.

¹⁰² GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p.178.

políticas públicas que os governos obstarão as barreiras que impedem a efetividade desses direitos.¹⁰³

O princípio em questão tornou-se o fundamento de todo o sistema dos direitos fundamentais, consistente na remoção de impedimentos sociais, econômicos e políticos, capaz de inviabilizar a plena realização da personalidade humana.

3.4 EFETIVIDADE DAS FUNÇÕES DO ESTADO NA ORDEM ECONÔMICA

O Estado tem o papel precípua de combater a pobreza e a exclusão social, reduzindo as desigualdades sociais provocadas por sua abstenção ao privilegiar parcelas reduzidas e abastadas da sociedade. Assim, o Estado intervém no domínio econômico através de alguns mecanismos para corrigir diversas falhas que atingem os direitos fundamentais de seus jurisdicionados.

A intervenção do Estado assume várias formas, atuando de modo direto na atividade econômica, nos moldes do artigo 173 da Carta Constitucional ou a intervenção indireta, conforme previsão do artigo 174 da Constituição Federal.

Ensina Eros Roberto Grau¹⁰⁴ que a intervenção do Estado pode ocorrer: (i) por absorção ou participação; (ii) por direção; (iii) por indução. A primeira hipótese representa uma intervenção no domínio econômico, ou seja, no âmbito de atividades econômicas em sentido estrito, atuando o Estado em regime de monopólio (intervenção por absorção) ou de competição (intervenção por participação). As duas outras hipóteses reúnem modalidades de intervenção sobre o domínio econômico, desenvolvendo o Estado o papel de regulador.

A intervenção direta ocorre quando o próprio Estado assume o papel de agente produtivo. O Estado desenvolverá as atividades econômicas, através das empresas públicas ou sociedades de economia mista. Neste caso, fica sujeito ao regime jurídico de direito privado, por atuar no setor destinado aos particulares. Para essa modalidade de intervenção, tem como requisitos os imperativos da segurança nacional ou relevante interesse coletivo, conforme definido em lei.

A intervenção indireta ocorre mediante o seu poder normativo, regulador, quando o Estado disciplina a atividade econômica por meio de medidas que visam equilibrar os

¹⁰³ SANTOS, Elenice Aparecida. DRAGO, Florence Cronemberger Haret. Políticas Públicas: como meio de efetividade do mínimo existencial e a concretização da dignidade humana. *XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI*. Direitos e Desigualdades: Diagnósticos e Perspectivas para um Brasil justo. CONPEDI. Brasília/DF. Jul./2016. Políticas Públicas II, p. 365 a 385. < www.conpedi.org.br > ISBN: 978-85-5505-184-5.

¹⁰⁴ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 17ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 147.

sistemas da livre iniciativa e da livre concorrência. Este controle se faz pelo poder de intervenção e de polícia, exercidos mediante fiscalização, incentivo e planejamento da atividade econômica, de acordo com o art. 174 da Constituição Federal.

Essa intervenção tem dois propósitos essenciais: primeiro: o de preservar o mercado dos vícios do modelo econômico; segundo: o de assegurar a realização dos objetivos, contida no capítulo da ordem econômica, propiciando vida digna a todos e realizando a justiça social.

Na intervenção por direção, o Estado impõe ao particular determinadas normas imperativas a serem seguidas. O Estado verifica a adequação das condutas das empresas privadas com relação às recomendações normativas, especialmente aqueles expressos no § 4º do art. 173 da Constituição Federal.

Na intervenção por indução, o Estado estimula a cooperação do setor privado por meio dos seus interesses, conferindo certos incentivos para que o particular adira ou não à política econômica estatal. Firmado o interesse de cooperação, o setor privado estará sujeito às normas para que tenha direito ao benefício.

A intervenção por indução pode ser caracterizada por intermédio das políticas públicas. O governo institui uma lei contendo benefícios, como a implantação do *drawback* objeto deste estudo. Essas vantagens atraem e incentiva a adesão do empreendedor ou empresário, que ficam sujeitos a cumprir determinadas comportamentos para alcançar os privilégios decorrentes daquela norma.

Esta é a vertente da extrafiscalidade, praticada por meio de redução de alíquotas de impostos, isenção parcial ou total dos tributos, dentre outros mecanismos tributários.

A finalidade de muitos tributos não será a de instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas, sim, a de um instrumento de intervenção estatal no meio social com funções redistributiva.

As ações de fomento são políticas públicas com a finalidade de promover o desenvolvimento do país, uma região, ou os mais diversos setores.

O Governo utiliza instrumentos creditícios, fiscais e tributários, com os quais os agentes econômicos desenvolvem atividades produtivas de bens e serviços, aumentando assim a produção, o emprego e a renda da população.

Um exemplo prático é a linha de crédito do Banco do Empreendedor,¹⁰⁵ criado pelo Governo do Estado do Paraná, voltado para as micro e pequenas empresas que querem modernizar e ampliar suas atividades mantendo e gerando novos empregos.

¹⁰⁵FOMENTOPARANA. Disponível em: <http://www.fomento.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=237> acessado em 20 de julho de 2016.

Outra ferramenta são os subsídios, que são contribuições financeiras do governo ou órgão público, na forma de transferência de recursos, direcionada para uma determinada entidade, em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as atividades operacionais. A título de exemplo de subsídio pode ser citado a ação do SEBRAE do Estado de Santa Catarina que colocou à disposição das micro e pequenas empresas, expor seus produtos e serviços na feira Sul Metal & Mineração em 2014. Essas microempresas e empresas de pequeno porte são fornecedores da indústria dos setores metalmeccânico, mineração, da construção civil e pesada.

O subsídio oferecido pela entidade foi de 50% do valor da tabela para aquisição do estande já montado.¹⁰⁶

Já os incentivos fiscais compreendem a redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus tributário, oriundo de lei ou norma específica. Como exemplo de incentivo fiscal, o próprio Regime Especial Aduaneiro *Drawback*, objeto do nosso estudo, tem como principal alvo fomentar as exportações brasileiras, e consequentemente aumentar o PIB, a arrecadação, melhorar a qualidade dos produtos, o padrão de vida, gerando bem estar social.

¹⁰⁶ ENGEPLUS TELECOM. Disponível em: <http://www.engeplus.com.br/noticia/economia/2014/micro-e-pequenas-empresas-terao-subsidio-do-sebrae-para-participar-da-sul-metal-/> acessado em 20 de julho de 2016.

4. VANTAGES E DESVANTAGENS DO USO *DRAWBACK* PARA ÀS MICRO E EMPRESA DE PEQUENO PORTE

Neste capítulo, serão analisados alguns pontos relevantes para a instrumentalização do regime *drawback*, buscando compreender quais as vantagens e dificuldades do uso do mecanismo aduaneiro para as micro e as pequenas empresas.

Os principais benefícios do *drawback* estão relacionados a fatores financeiros e melhoria na organização e padronização de processos corporativos, com consequente aumento de qualidade dos bens produzidos, tornando-os competitivos para seu beneficiário no mercado internacional e nacional. Um dos fatores é o aumento da lucratividade, pois, com a maior competitividade no mercado internacional, há um aumento de vendas e exportações.

A disciplina nos processos de produção ocorre de forma natural, tendo em vista que a operação de *drawback* demanda sincronização das informações e ações de alguns departamentos da empresa. O objetivo dessa sistematização é garantir o cumprimento do compromisso firmado com o Governo a partir da modalidade escolhida pelo beneficiário quando da formalização e aprovação o Ato Concessório.

Desse modo, fica evidente a possibilidade de investimento na melhoria de maquinário devido à desoneração dos tributos, com o uso deste montante para investimentos em atualizações tecnológicas ou ampliações e consequentemente aumento da produção conforme a demanda.

A empresa que aderir ao regime aduaneiro *drawback* alcançará maior competitividade no mercado externo e expansão dos negócios internacionais, pois o preço final do produto exportado estará desonerado dos tributos relativos às matérias-primas adquiridas no mercado local e ou importadas.

4.1 VANTAGENS DO USO *DRAWBACK*

As principais vantagens da instrumentalização do regime *drawback* é a maior competitividade no mercado interno e externo, já que o preço final do produto exportado estará desonerado dos tributos relativos às matérias-primas adquiridas no mercado local e ou importadas.

Há também ganhos financeiros, devidos à suspensão ou isenção de tributos no momento da compra, o que evita a necessidade de desembolso para pagamentos desses

tributos. Também pode ser citado o aumento da lucratividade, pois, com maior competitividade no mercado internacional, haverá aumento de vendas e exportações.

A operação de regime *drawback* exige organização do processo e harmonização das informações e ações de alguns departamentos da empresa. O objetivo deste sistema é garantir o cumprimento do compromisso firmado entre o beneficiário do regime e o governo por intermédio do ato concessório. A abertura de novos mercados é outro ponto culminante.

O regime aduaneiro especial *drawback* possui, ainda, modalidades e submodalidades ajustáveis às necessidades de cada empresa.

O beneficiário do regime *drawback* não está sujeito ao exame de similaridade para as importações feitas sob tal regime. Inexiste a obrigatoriedade de utilizar o transporte de navio de bandeira brasileira. Com a instrumentalização do regime *drawback*, é possível reduzir os custos dos produtos logo na fase inicial da produção e, ao mesmo tempo, manter padrões de qualidade exigidos pelos compradores estrangeiros. Desta forma, o regime proporciona a exportação do produto final a preços altamente competitivos.

4.1.1 Desonerações de Tributos

O regime de *drawback* proporciona às empresas exportadoras benefícios, dentre os quais a desoneração de tributos incidentes sobre as aquisições de insumos, estrangeiros ou nacionais, para utilização e consumo na industrialização de produtos que serão exportados.

Exemplificando Araujo e Sartori, comparam a vantagem da ferramenta do regime *drawback* na modalidade suspensão em relação ao regime comum de importação sob o ponto de vista fiscal.

[...] isenção do Imposto de Importação, aplicado sob o valor do CIF¹⁰⁷ da mercadoria importada, isenção do imposto sobre Produtos Industrializados, aplicável sobre alíquota variável sobre o resultado do valor CIF, mais Imposto de Importação; isenção do ICMS, aplicável sobre o somatório do valor CIF, mais Imposto de Importação, IPI e próprio ICMS, isenção do AFRMM, aplicável sobre a alíquota do valor do frete.¹⁰⁸

Além de diminuir o custo de matérias-primas, o benefício viabilizado pelo *drawback* propõe-se a mitigar um dos principais problemas enfrentados pelos exportadores brasileiros: a geração de acúmulo de créditos decorrente da cobrança de tributos não

¹⁰⁷ Preço CIF – cost, insurance and freight = (custo, seguro e frete).

¹⁰⁸ ARAUJO, Ana Clarissa; SARTORI, Ângela. *Drawback e o Comércio Exterior: visão jurídica e operacional*. São Paulo: Aduaneiras. 2004, p. 33.

cumulativos ao longo da cadeia produtiva de itens de exportação. Por tributos não cumulativos, compreendem-se aqueles que recaem sobre o valor adicionado a cada estágio do processo de produção.

Conforme notas de Grimaldi, Carneiro e Vasconcelos¹⁰⁹, quando o exportador adquire insumos para industrialização, ele arca indiretamente com os tributos cobrados nessa operação de venda, a exemplo do ICMS e do PIS/COFINS.

No momento em que o produto resultante é exportado, dois eventos ocorrem, a saber: a não cobrança de gravames sobre a venda externa e a disponibilização do valor dos tributos não cumulativos pagos na compra dos insumos como crédito para a empresa exportadora. Esses créditos tributários podem ser utilizados pelo exportador para abatimento de tributos que deveriam ser recolhidos em vendas de seu produto destinadas ao mercado doméstico. Mas, se essas operações não totalizarem volume suficiente para uso de todo o crédito, restará ao exportador a apresentação de pedido ao fisco, visando restituir o valor dos créditos acumulados. Os problemas começam exatamente com o pedido de restituição.

O lapso de tempo verificado para a obtenção da restituição e a necessidade de recursos financeiros para fazer face ao pagamento de tributos incidentes sobre os insumos quando de nova aquisição impõem ao exportador um verdadeiro custo de carregamento dos créditos tributário¹¹⁰.

Desse modo, esse custo de carregamento aumenta quanto maior for o tempo decorrido até a efetiva restituição dos tributos e também se eleva quanto maior for a parcela de recursos de terceiros na composição do capital de giro da empresa.

4.1.2 Acesso a Insumos Indisponíveis no Mercado Nacional

O uso do *drawback* permite que as empresas exportadoras brasileiras possam ter acesso a insumos não disponíveis no mercado nacional, insumos esses que possibilitam a produção de bens de exportação na qualidade exigida pelo mercado internacional.

Considerando que os produtos de baixa qualidade não conseguirão atingir mercados externos, ambiente onde a competição é bastante acirrada, o *drawback* permite que

¹⁰⁹ GRIMALDI, Daniel; CARNEIRO, Flavio. Liryo; VASCONCELOS, Lucas Ferraz. O recente pacote de incentivos às exportações e a legislação tributária brasileira: novas medidas e velhos problemas. *Boletim de Economia e Política Internacional*, Rio de Janeiro, IPEA, n. 3, p. 47-58, jul./set. 2010. <http://hdl.handle.net/11058/4713>>acessado em 26 de maio de 2016.

¹¹⁰ Op. cit.

o produto fabricado ao amparo do incentivo possua qualidade suficiente para enfrentar a concorrência internacional.

A qualidade dos produtos fabricados com base no incentivo *drawback* e o condicionamento da desoneração tributária ao cumprimento do compromisso de exportar produtos industrializados garantem agregação de valor e produção de tecnologia em território nacional.

Desse modo, a utilização do *drawback* melhora o fluxo de caixa das empresas exportadoras face ao não pagamento de tributos na aquisição de insumos, tanto no mercado externo como no nacional. Assim, os recursos antes destinados a encargos fiscais podem agora ser direcionados para usos mais produtivos dentro das empresas, gerando uma melhora em sua eficiência alocativa interna.

No que tange às reduções dos custos de produção, partindo de uma premissa simplória, em que o lucro é obtido a partir da subtração entre receita e custo de produção, é de suma importância para a empresa reduzir os custos, aumentar a margem líquida e a rentabilidade, tornar-se empresa mais competitiva e eficiente para firmar-se no mercado.

Nas compras por intermédio do incentivo *drawback*, nas modalidades isenção ou suspensão, aparecem grandes vantagens, pois o *quantum* devido a título de encargos fiscais será alocado para investimentos em tecnologias que contribuirão na redução de custos dos meios de produção.

4.1.3 Maior Participação no Mercado Exterior

Designa-se mercado o local onde os agentes econômicos procedem à troca de bens por uma unidade monetária ou por outros bens.

Os mercados funcionam de modo a agrupar muitos vendedores, facilitando o encontro de potenciais compradores. As economias dependem das interações entre compradores e vendedores para alocar seus recursos.

Neste contexto o regime *drawback* permite maior inserção da economia nacional nas cadeias globais de valor, termo atualmente empregado para designar a fragmentação dos processos produtivos por diversos países do mundo¹¹¹.

¹¹¹ STURGEON, T. et al. *O Brasil nas cadeias globais de valor: Implicações para a política industrial e de comércio*. Revista Brasileira de Comércio Exterior, Rio de Janeiro, FUNCEX, n. 115, p. 26-41, abr./jun.2013. <http://www.funcec.org.br/publicacoes/rbce/material/rbce/115_TSGGAGEZ.pdf>acessado em 26 de maio de 2016.

Desse modo, significa que as etapas de fabricação de boa parte dos bens consumidos no mundo estão espalhadas em diferentes países, a fim de aproveitarem as vantagens comparativas que cada país pode oferecer.

Com efeito, as cadeias globais de valor implicam um intenso comércio internacional de insumos e de produtos finais, e o *drawback* certamente pode contribuir para viabilizar a participação brasileira, nesse processo, ao reduzir o custo de aquisição dos insumos e estimular as empresas brasileiras se tornarem plataformas de exportação de bens industrializados.

Outra grande vantagem do *drawback* em relação a outros regimes aduaneiros especiais reporta-se ao caráter abrangente e democrático.

Para a habilitação ao incentivo não é imposta nenhuma exigência subjetiva relativa ao campo de atuação, tamanho da empresa ou seu faturamento anual. Um exemplo desta afirmação está presente na possibilidade de uso do benefício por empresas comerciais, que não fabricam nenhum tipo de produto. Essas empresas podem utilizar o regime encomendando a industrialização das mercadorias importadas ou adquiridas no mercado interno e, ao receber o produto final, realizar sua exportação. São as chamadas *trading companies*; este tema foi abordado no item 1.6 do Capítulo I.

4.2 DIFICULDADES DE ACESSO ÀS MICROS E PEQUENAS EMPRESAS AO REGIME ADUANEIRO *DRAWBACK*

Vários aspectos devem ser analisados para que o regime aduaneiro *drawback* possa se tornar um aliado das exportações para as micro e pequenas empresas, como operacional, cambial, inclusive financeiro. Lembrando ainda a abordagem relacionada com as dificuldades de despreparo dos sócios proprietários na gestão, no estudo realizado no Capítulo I.

Sob outra ótica, a instrumentalização do *drawback* é um ótimo motivo para superar essas desvantagens, tornando esse segmento societário mais consistente.

A política de comércio exterior em nosso país é descentralizada, com a atuação de diversos órgãos da administração pública federal, conforme fora abordado no item 2.9 do capítulo II.

Assim, a atuação desses diversos órgãos pode ocorrer de modo conflitante entre si. Isto se deve à criação de organismos institucionais de comércio exterior, decorrentes de

diversas políticas econômicas não coordenadas, multiplicando o número de órgãos responsáveis.

Desse modo, a legislação padece de diversas interpretações nas variadas camadas administrativas, alterando o entendimento inclusive dentro de um mesmo órgão. Essas questões controvertidas geram um sentimento de insegurança para os beneficiários do regime e prejudicam o planejamento de suas atividades produtivas.¹¹²

Outra dificuldade encontrada é a própria multiplicidade da legislação, que regulamenta o regime *drawback*, distribuída em Leis, Decretos, Portarias Ministeriais, Instruções Normativas, Comunicados e Circulares, que resultam numa parafernália de dispositivos legais que não permite que o beneficiário leigo possa compreender e conseqüentemente cumprir suas disposições, incidindo em autuação fiscal.¹¹³

São apontadas imprecisões nas normas, de tal forma que é possível encontrar Decretos contrariando Leis, ou ainda Decretos disciplinando matérias que deveriam ser objeto de normatização por intermédio de Lei em sentido estrito.¹¹⁴

Outra desvantagem apontada no regime *drawback* consiste na inexistência de previsão de tipos infracionais específicos em caso de descumprimento das obrigações decorrentes do Ato Concessório, como no caso de admissão temporária.

As normas materiais do regime especial aduaneiro *drawback* decorrem de normas administrativas emanadas da SECEX, e poucas regras administrativas da SRF, que não se relacionam as penalidades.

Assim, diante de qualquer irregularidade, recorre-se à multa de ofício, instituída pela Lei 9.430/96¹¹⁵, cuja alíquota é de 75% sobre o valor do crédito tributário referentes a qualquer tributo federal, sendo inclusive utilizada no caso de problemas de vinculação entre documentos de importação e exportação por erro material. Desse modo, a aplicação das penalidades ilegítimas gera insegurança jurídica aos beneficiários. Essas penalidades foram abordadas no capítulo I no item 1.9 deste estudo.

O *drawback* pode trazer efeito contrário sob o ponto de vista financeiro, analisando que o regime exige uma estrutura administrativa considerável de controle em razão da quantidade de deveres instrumentais que a legislação prescreve. Desse modo as despesas administrativas podem superar a importação de insumos de baixo valor.

¹¹² ARAUJO, Ana Clarissa M. S. e SARTORI, Ângela. *Drawback e o Comércio Exterior: visão jurídica e operacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2004, p. 253 e 254.

¹¹³ Op. cit.

¹¹⁴ Op. cit.

¹¹⁵ Art. 44 da Lei 9.430/96 com redação dada pela Lei 11.488 de 2007.

Poderá inexistir ganho efetivo com a instrumentalização do regime *drawback*, caso haja problemas macroeconômicos, quando as taxas de juros inviabilizem investimentos, alterações cambiais e a falta de soluções céleres dos órgãos governamentais que não acompanham as rápidas mudanças do comércio internacional.

Outra peculiaridade apontada refere-se à estrutura tributária interna, o que pode elevar o preço do produto, impedindo a empresa de exportar, uma vez que o preço internacional acaba sendo inferior ao próprio custo do produto em nosso país.

Outra grande desvantagem é a falta de política econômica bem estruturada no Brasil voltada para a exportação comparadas as políticas eficientes como as estabelecidas nos países desenvolvidos. Essas políticas econômicas internacionais são capazes de conceder um grau elevado de proteção a suas indústrias, sejam por incentivos fiscais ou mesmo subsídios, contra as quais países em desenvolvimento não conseguem competir.

Não obstante nas últimas décadas o governo empreender mudanças na legislação tributária e fomentar diversos projetos no sentido de desenvolver a indústria nacional, não há qualquer regulamentação do regime *drawback* direcionado para os pequenos negócios, tão importante segmento para fomento econômico.

Foram analisados estudos de caso¹¹⁶ em que as micro e pequenas empresas, que fazem uso do *drawback*, por intermédio de consórcio, atingiram expressivo sucesso.

Os objetivos que levaram as empresas moveleiras como outras empresas se consorciarem visaram a potencializar a capacidade exportadora em conjunto, pois sem uma atuação cooperada entre elas seria quase impossível manter os investimentos necessários para a inserção competitiva no mercado exterior. A finalidade é a promoção e venda de produtos no exterior através de prestação de serviços comuns e compartilhamento dos custos.

Desse modo, isoladamente, as empresas não teriam condições para desenvolver as ações necessárias de negociação e promoção comercial no exterior.

Neste sistema de consórcio, as empresas conseguem minimizar os investimentos iniciais consideráveis, tornando viável a instrumentalização do regime *drawback*.

A falta de conhecimento para a operacionalização do regime aduaneiro do *drawback*, seguida da complexidade da operação e a necessidade de rígidos controles fiscais, é o maior obstáculo para maior abrangência de empresas não usuárias.

¹¹⁶MORELLI, Bárbara Torrecilha. Políticas Públicas de Incentivo e Sustentabilidade às Exportações das Micro e Pequenas Empresas. Disponível em: PORTAL EDUCAÇÃO <<http://www.portaleducacao.com.br/administracao/artigos/56967/politicas-publicas-de-incentivo-e-sustentabilidade-as-exportacoes-das-micro-e-pequenas-empresas#ixzz4F96UzUxN>> acessado em 20 de junho de 2015.

Assim, as empresas se sentem despreparadas para operarem com o regime de *drawback* e consideraram importante a contratação de serviços terceirizados para a elaboração de laudos técnicos e controles fiscais de suas operações.

No que diz respeito ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de competência dos Estados e o Distrito Federal, conforme prevê o art. 155, II da Constituição Federal, podem ser gravadas operações de importação de acordo com o art. 155, § 2º, inciso IX da Carta Constitucional.¹¹⁷

A base de cálculo do ICMS que incide nas operações de importações é composta pelo valor aduaneiro, acrescido do Imposto de Importação, IPI, IOF, taxa do Siscomex, despesas aduaneiras, além de outras contribuições podem ser incluídas no cálculo. Ainda deve ser incluído nessa base de cálculo do ICMS o próprio ICMS, chamado de “cálculo por dentro”, conforme prevê o regulamento do ICMS.¹¹⁸ Quanto à alíquota incidente, aplica-se 18% (dezoito por cento) no Estado de São Paulo.

Analisando esses dados, verificamos que o maior valor a ser pago de impostos incidentes sobre as operações de importação é de ICMS. Portanto, o impacto que sofrem as operações beneficiadas pelo regime *drawback* com a isenção do ICMS é de suma importância para empresas.

No entanto, não são todas as modalidades e submodalidades que são abrangidas com a isenção do ICMS; isto pode induzir o beneficiário ao erro.

Desse modo, no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal¹¹⁹ determina a forma como pode ser concedidas as isenções, e a Lei Complementar 24/75 estabelece que as isenções de ICMS somente poderão ser concedidas mediante Convênio.

No Estado de São Paulo, o regulamento do ICMS incorporou este dispositivo no seu art. 5º da Lei 6.374/89, estabelecendo as hipóteses de isenção do ICMS, então arroladas no seu Anexo I.

Neste Estatuto, a única modalidade privilegiada com a isenção do ICMS no regime *drawback* é a Suspensão, porém não se estende as todas submodalidades, apenas para a Comum, Genérico e Sem Cobertura Cambial.

¹¹⁷ “a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.”

¹¹⁸ Art. 37, inciso IV do Regulamento do ICMS de SP, a base de cálculo do ICMS na importação.

¹¹⁹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Essa limitação do benefício a poucas modalidades pode ser entendida pela vedação contida na sistemática do ICMS, o qual não permite conceder incentivos nas exportações indiretas.

Nesse sentido, se a exportação do produto industrializado não for realizada pelo importador dos insumos, não haverá isenção do ICMS.¹²⁰

Portanto, estão excluídas todas as operações de *Drawback Suspensão* que autorizem ou impliquem na comercialização interna do produto importado ou a sua transferência sob qualquer título a terceiros.

Também não são reconhecidas pelos Estados, a título de isenção do ICMS, as operações envolvendo vendas a exportações realizadas pelas empresas comerciais e *trading companies*, se estas participarem apenas na exportação do produto final.

Desse modo, só haverá isenção do ICMS no regime *drawback Suspensão* se o próprio importador, titular do Ato Concessório, realizar a exportação do produto final, comprovando por meio de Nota Fiscal de saída mercadorias o número do AC.¹²¹

Nas modalidades Isenção e Restituição e demais submodalidades do regime *drawback* não há o benefício da isenção do ICMS, pois não há convênio entre os Estados a União.¹²²

O *drawback* restituição, nesta modalidade, significa grandes perdas para o beneficiário, conforme foi mencionado alhures, como o exíguo prazo de 90 (noventa) dias, prorrogáveis por mais 90 (noventa) dias para habilitação ao regime; após a efetiva exportação, não há também permissivo legal para a recuperação do ICMS e do AFRAMM, além de não haver previsão de correção monetária dos valores a restituir pela administração pública.

Outra particularidade do *drawback* restituição refere-se à morosa tramitação do pedido de restituição analisado pela SRF, associado inexistência de correção monetária o que demanda reflexos financeiro, negativos para o beneficiário.

Do mesmo modo, a modalidade do *drawback* verde amarelo, cuja administração foi conferida à SRF e delegada às delegacias de jurisdição do contribuinte e superintendências das regiões fiscais, ficou desacreditada, haja vista o trâmite administrativo demandar tempo inconciliável com a dinâmica das operações de comércio exterior.

¹²⁰“o importador: a) promova a efetiva exportação do produto resultante da industrialização da mercadoria importada e comprove tal ocorrência, mediante apresentação dos documentos referidos no § 2º.” Decreto 45.490, de 30-11-2000 – RICMS-SP – artigo 8º, Anexo I, artigo 22 (DO-SP de 1-12-2000). Disponível em: < <http://www.coad.com.br/files/trib/html/pesquisa/sp/em54802.htm> > acessado em 21 de julho de 2016.

¹²¹ ARAUJO, Ana Clarissa M. S. e SARTORI, Ângela. *Drawback e o Comércio Exterior: visão jurídica e operacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2004, p. 236-237.

¹²² A título de análise no anexo deste trabalho, encontra-se Resposta a uma Consulta sobre isenção do ICMS para os produtos adquiridos no mercado interno no Estado de Minas Gerais.

No que tange às dificuldades relacionadas com o acesso ao regime pelos meios informatizados, este superou os entraves burocráticos, eliminando diversos documentos nos processos administrativos das importações e exportações.

Desde as primeiras incursões via informatização, quando as modalidades foram paulatinamente disponibilizadas pelo processo eletrônico, acredita-se na superação das dificuldades a bem do beneficiário do regime, que por vezes, deparava-se com a perda de tempo em razão daquela modalidade escolhida não ser atendida por um desses processos eletrônicos.

As informações atuais sobre os procedimentos eletrônicos e via web têm como fontes as próprias páginas e sites onde é instrumentalizado o *drawback*, o que pode não condizer com a realidade dos beneficiários do regime, cujas informações demandam pesquisa de campo.

4.2.1 Organização e Altos Níveis de Controle Sobre o Processo de Produção

Se não houver um processo organizado, a produção será menor e ineficiente, consumindo assim mais tempo, esforço e dinheiro durante toda a elaboração. Para utilização do *drawback* essa organização deve ser prévia e funcionar perfeitamente.

Desse modo, as empresas devem organizar a produção de forma mais eficiente para atender os seguintes objetivos: satisfazer o cliente, aproveitar economias de escala, reduzir custos e manter elevados níveis da qualidade da produção.

Na economia de escala, a empresa aumenta sua produção, mantendo inalterados os seus custos fixos, ou aumentando menos do que proporcionalmente. A consequência é a redução final dos custos. No entanto, para empresa manter a quota de mercado ou conquistar novos mercados, deve manter o nível de qualidade da produção. Assim atingirá o primeiro objetivo, qual seja satisfazer o cliente.

Para operacionalizar por meio do *drawback*, essa produção precisa observar prazos rigorosos, e os produtos a exportar devem ser produzidos exatamente na quantidade de insumos importados, de modo que inexistam sobras desta produção.

A superprodução, produzir mais que o necessário e/ou produzir mais rápido que o necessário, trará consequências desastrosas com prejuízos elevados a empresa.

Qualquer decisão induzirá a custos não desejados ou planejados, conforme exposto no final do item 1.3 – Suspensão, do Capítulo I.

A organização do processo define a importância da organização da produção, para alcançar essa organização, porém, é necessário que a empresa tenha total controle de sua produção.

No controle de produção determina-se o que foi produzido, quanto foi produzido, onde foi produzido, como foi produzido, quando foi produzido. Para todas estas etapas deverá haver um estudo prévio para a importação de insumos e exportação do produto, evitando longo tempo no estoque, pois existem prazos fatais para a exportação, que, se não cumpridos, fazem a empresa responder por inadimplemento. Todavia, há previsão legal no que concerne ao Resíduo do Processo Produtivo.

A Portaria SECEX 23/11 addim dispõe sobre esta questão:

Art. 89- Serão desprezados os subprodutos e os resíduos não exportados quando seu montante não exceder 5% (cinco por cento) do valor do produto importado (Decreto nº 6.759 de 2009, art.401).

§ 1º A empresa deverá preencher o campo “resíduos e subprodutos” do ato concessório com o valor, em dólares dos Estados Unidos (US\$), dos resíduos e subprodutos não exportados.

§ 2º Ficam excluídas do cálculo acima as perdas de processo produtivo que não tenham valor comercial.

A solução de Consulta confirma o que diz a Portaria:

SOLUÇÃO DE CONSULTA No- 103, DE 28 DE ABRIL DE 2011 – 8ª RF

Assunto: Imposto sobre a Importação – II

DRAWBACK SUSPENSÃO. RESÍDUOS.

É devido o Imposto de Importação suspenso pela aplicação do regime aduaneiro especial de drawback, relativamente aos resíduos do processo produtivo, quando estes excederem a 5% do valor do insumo importado. ´

Dispositivos Legais: Decreto No- 6.759, de 2009 (RA/2009), arts. 383, 386 e 401.

Chefe: Sonia de Queiroz Accioly Burlo¹²³

Com efeito, excluídas as perdas no processo produtivo, serão desprezados os subprodutos e os resíduos não exportados quando seu montante não exceder 5% (cinco por cento) do valor do produto importado.

4.2.2 Exigências da Vinculação Física

A Receita Federal do Brasil interpreta o artigo 389 do Regulamento Aduaneiro,¹²⁴ exigindo que os insumos importados vinculados a um ato concessório de *drawback* sejam

¹²³ ENCICLOPÉDIA ADUANEIRA. Disponível em:

<<http://enciclopediaaduaneira.com.br/drawback-generalidades-haroldo-gueiros/>> acessado em 22 de maio de 2016.

¹²⁴ Decreto 6.759/09 – Art. 389. As mercadorias admitidas no regime, na modalidade de suspensão, deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas.

exatamente os mesmos consumidos em produtos exportados vinculados ao mesmo ato concessório.

Cuida-se do princípio exigência da vinculação física, que fere o princípio da proporcionalidade, mas tal exigência é incompatível com as finalidades das normas que regulam o regime *drawback*.

Desse modo, por conta deste dispositivo, a Receita proíbe que insumos adquiridos com suspensão tributária via *drawback*, tanto importados como no mercado local, possam ser substituídos por outros de mesma espécie, qualidade e quantidade que os primeiros.

Posteriormente, a publicação da Lei 12.350/2010 poderia alterar a situação, tendo em vista a redação do artigo 17 do mesmo estatuto¹²⁵.

Até o presente momento, a Receita Federal, juntamente com a Secretaria de Comércio Exterior, ainda não publicou normas regulamentado o artigo.

A ausência de regulamentação implica na necessidade de separação física de estoques de insumos comprados por intermédio do regime aduaneiro *drawback* e compras pelo regime comum, constituindo relevante entrave à adesão de novas empresas ao mecanismo.

¹²⁵ Art. 17. Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos, destinados à industrialização para exportação, os produtos importados ou adquiridos no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídos por outros produtos, nacionais ou importados, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importados ou adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo. § 1º O disposto no caput aplica-se também ao regime aduaneiro de isenção e alíquota zero, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo. § 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior disciplinarão em ato conjunto o disposto neste artigo.

CONCLUSÃO

A exportação é de suma importância para as empresas, pois é o modo mais eficaz de garantir o seu futuro em um ambiente globalizado extremamente competitivo, o qual exige das empresas brasileiras plena capacitação para enfrentar a concorrência estrangeira, interna ou externamente.

O foco do estudo foi o regime aduaneiro *drawback* e a incidência dos efeitos deste sobre as micro e as empresas de pequeno porte. Para a solução desse desiderato, verificou-se como o regime é operacionalizado e quais seus potenciais benefícios. Dentre estes, destacamos a redução de encargos tributários incidentes sobre a importação, mitigação do problema de acumulação dos créditos tributários, flexibilidade do regime, que permite adequar-se às necessidades de cada beneficiário, e ainda a estrita consonância com as regras tuteladas pela OMC.

Desse modo, o regime especial *drawback* é um importante estímulo às importações e exportações brasileiras, possibilitando assim o desenvolvimento e fortalecimento da empresa no mercado internacional.

É lícito realizar uma análise criteriosa e apontar as vantagens e as dificuldades encontradas com a instrumentalização do regime *drawback*.

Neste sentido, o beneficiário deve observar qual a modalidade se ajusta melhor a suas necessidades e verificar previamente os resultados desta escolha. Essa inobservância pode induzir o beneficiário a prejuízos através de autuações fiscais.

Neste trabalho, constatou-se a relevância das micro e as empresas de pequeno porte devido a sua contribuição social e econômica. Este segmento representa a maior parte de empresas constituídas no país. Absorve mais da metade da mão-de-obra formal e é capaz de oferecer uma enorme gama de produtos e serviços.

Contudo, esse segmento societário, por vários motivos enumerados neste estudo, padece de morte precoce. Insta esclarecer que inexistente um conceito ou definição de morte precoce, seja na lei ou doutrina. São assim estabelecidas, nos estudos e estáticas, as empresas que não sobrevivem além de dois anos de atividades. Para minimizar a extinção destas empresas, a Carta Constitucional deferiu tratamento favorecido, previsto nos artigos 170, inciso IX e 179 no título da Ordem Econômica na CF. Importante ressaltar que, quando se protege uma instituição, o objetivo final sempre é a pessoa humana, mas essa proteção deve observar um expoente maior, “a dignidade”.

Nesse viés, os princípios norteadores da atividade econômica têm como razão final a dignidade da pessoa humana. No entanto esses princípios são considerados normas programáticas, indicando prescrições a serem atendidas pelo Poder Público. Normas de conteúdo programático são aquelas que, apesar de possuírem capacidade de produzir efeitos, por sua natureza necessitam de outra lei que as regulamente, lei ordinária ou complementar.

Desse modo, foram publicadas várias leis, dentre as quais a LC 123/2006, que, aliada ao serviço brasileiro de apoio às empresas e outras políticas públicas de incentivos fiscais, tornaram eficaz a proteção deferida no artigo 170, inciso IX da Carta Constitucional, às micro e pequenas empresas.

Neste exato momento histórico, a política e a economia brasileira passam por grandes tribulações, dificultando a elaboração de uma análise sobre os efeitos de políticas voltadas para o desenvolvimento das micro e empresas de pequeno porte. No entanto como se pode observar, estudos comprovam que este segmento societário atenua os efeitos das crises econômicas, devido às peculiaridades assinaladas neste trabalho.

Importa esclarecer que não foi encontrada nenhuma previsão especial do regime especial aduaneiro *drawback* voltado especificamente para beneficiar as pequenas empresas.

Desse modo, o legislador deveria se ater a esta lacuna. Tal como se concluiu para elaboração da Lei Complementar 123/2006, que torna eficaz o tratamento diferenciado e favorecido previsto na Constituição às micro e pequenas empresas. É importante criar meios para simplificar a instrumentalização do regime aduaneiro *drawback*, a fim de atender este segmento societário.

Fica estampada a importância das exportações para alcançar novos mercados, desenvolvimento de tecnologias, produtos, postos de trabalho e maior arrecadação, fatores que convergem na busca do Bem-Estar Social e visam a uma economia consistente.

Não pairam dúvidas de que o *drawback* é um importante instrumento de internacionalização de empresas. Logo, eleger este regime como modelo pode significar a desoneração de valores significativos de tributos incidentes sobre a importação. Esta, porém, deve ser uma decisão baseada em um estudo aprofundado sobre as suas modalidades e os efeitos decorrente deste processo, como o que foi aqui procedido.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Ana Clarissa; SARTORI, Ângela. *Drawback e o Comércio Exterior*. Visão Jurídica e Operacional. São Paulo: Aduaneiras. 2004.

ARAÚJO, Carlos. *A estrutura do comércio exterior brasileiro*. Disponível em: <<http://www.comexblog.com.br/importacao/a-estrutura-do-comercio-exterior-brasileiro/>> acessado 15/07/2016.

AZEVEDO, João Humberto. *Como iniciar uma empresa de sucesso*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1992.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1995.

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1950-1959/lei-3244-14-agosto-1957-322154-norma-actualizada-pl.html>> acessado em 06 de setembro de 2016.

CAMPELLO, Livia Gaigher Bósio. SANTIAGO, Mariana Ribeiro. *Função Solidária: A Terceira Dimensão Dos Contratos*. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=7283518d47a05a09>> acessado em 12 de novembro de 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário - 24ª ed.* São Paulo: Saraiva, 2012.

CERVO, Fernando Antonio Sacchetim. *Ordem Econômica na Constituição Federal - Análise dos Fundamentos, Fins e Princípios*. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,ordem-economica-na-constituicao-federal-analise-dos-fundamentos-fins-e-principios,46924.html>> acessado em 16 de julho de 2016.

CEZARINO, Luciana. CAMPOMAR, M. C. *Micro e pequenas empresas: características estruturais e gerenciais*. REVISTA HISPECI & LEMA. Vol. 9 – Bebedouro, 2006. ISSN 1519-7824. Disponível em: <<http://unifafibe.com.br/revistahispecilema/pdf/revista9.pdf>> acessado em 27/11/2015.

CLIPPER. Disponível em: < <http://drawbackclipper.com.br/modalidades/>> acessado em 17/09/2015.

COMPARATO, Fábio Konder. *Direitos e deveres fundamentais em matéria de propriedade*. In: STROZAKE, Juvelino José. FERNANDES, Bernardo Mançano, et al. *A questão agrária e a justiça*. São Paulo: RT, 2000.

CONTI, José Mauricio. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Oliveira Mendes. 1988.

Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento ONU - DHnet. Disponível em: <<http://www.dhnet.org.br/direitos/sip/onu/bmestar/dec86.htm>> acessado em 20 de julho de 2016.

DELGADO, Maurício Godinho. *Princípios do Direito individual e coletivo do trabalho*. 2 ed. São Paulo: LTr, 2004.

DICIONÁRIO ON LINE. Disponível em:

<<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=drawback>> acessado em 20 de agosto de 2015.

dhnet. Macrotemas. Disponível em:

<<http://www.dhnet.org.br/direitos/sip/onu/bmestar/dec86.htm>> acessado em 20 de julho de 2016.

DRAWBACK REGIME ADUANEIRO. Disponível em:

<<http://www.regimedrawback.com.br/interno.php?secao=beneficios>> acessado em 17 de junho de 2015.

ENCICLOPÉDIA ADUANEIRA. Disponível em:

<<http://enciclopediaaduaneira.com.br/drawback-generalidades-haroldo-gueiros/>> acessado em 22 de maio de 2016.

ENGEPLUS TELECOM. Disponível em:

<<http://www.engeplus.com.br/noticia/economia/2014/micro-e-pequenas-empresas-terao-subsidio-do-sebrae-para-participar-da-sul-metal-/>> acessado em 20 de julho de 2016.

FARIAS, Josivânia Silva. TEIXEIRA, Rivanda Meira. *A pequena e micro empresa e o meio ambiente: a percepção dos empresários com relação aos impactos ambientais*.

Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/osoc/v9n23/05.pdf>> acessado em 20 de julho de 2016.

FERREIRA, Luis Fernando Filardi. OLIVA, Fábio Lotti, et al. Análise quantitativa sobre a mortalidade precoce de micro e pequenas empresas da cidade de São Paulo. *Gest. Prod.*, São Carlos, v. 19, n. 4, p. 811-823, 2012. Disponível em:

<<http://www.scielo.br/pdf/gp/v19n4/a11v19n4.pdf>> acessado em 23 de fevereiro de 2016.

FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o Comércio Exterior*. São Paulo: Dialética, 2005.

FOMENTOPARANA. Disponível em:

<http://www.fomento.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=237> acessado em 20 de julho de 2016.

GONÇALVES, M.F. *A pequena empresa e expansão industrial*. Lisboa: Associação Industrial Portuguesa, 1994.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 17ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2015

GRIMALDI, Daniel; CARNEIRO, Flavio. Liryo; VASCONCELOS, Lucas Ferraz. O recente pacote de incentivos às exportações e a legislação tributária brasileira: novas medidas e velhos problemas. *Boletim de Economia e Política Internacional*, Rio de Janeiro, IPEA, n. 3, p. 47-58, jul./set. 2010. <http://hdl.handle.net/11058/4713>> acessado em 26 de maio de 2016.

GUERRA, Erica. *Ordem econômica a luz dos fundamentos da república federativa do Brasil*. <http://ericaguerra.jusbrasil.com.br/artigos/121944101/a-ordem-economica-a-luz-dos-fundamentos-da-republica-federativa-do-brasil>> acessado em 21 de abril de 2016.

HARET, Florence. *Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário*. São Paulo. Noeses, 2010.

_____. *Aspectos Relevantes das Responsabilidades nas Relações Consumeristas Eletrônicas*. Revista de Direito Brasileira, v. 12, p. 172-195, 2015. Disponível em: <<http://www.rdb.org.br/ojs/index.php/rdb/article/view/252/227>> acessado em 30 de agosto de 2016.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/tabuadevida/2003/>> acessado em 21 de junho de 2016.

KONDA, Sussumo Tatenauti. MOORI, Roberto Giro BENEDETTI, Mauricio Henrique. *Um Estudo Comparativo Entre Usuários e Não Usuários do Regime Aduaneiro de Drawback*. Disponível: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegp2009_TN_STO_091_617_13313.pdf> acessado em 20 de julho de 2016.

LIMA, Edmilson de Oliveira. *As Definições de Micro, Pequena e Média Empresas Brasileiras como Base para a Formulação de Políticas Públicas*. ANAIS DO II EGEPE, p. 421-436, Londrina/PR, Novembro/2001 (ISSN 1518-4382). Disponível em: <<http://www.anegepe.org.br/edicoesanteriores/londrina/GPE2001-14.pdf>> acessado em 14 de novembro de 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *A Função do Tributo na Ordem Econômica, Social e Política*. Ensaio. Rev. da Fac. de Direito Fortaleza 28 (2), jul - dez 1987 <https://dl.dropboxusercontent.com/u/7624103/A%20Fun%C3%A7%C3%A3o%20do%20Tributo%20nas%20Ordens%20Econ%C3%B4mica%20Social%20e%20Pol%C3%ADtica.pdf>> acessado em 17/08/2015.

MARIETTO, Marcio Luiz. *As desvantagens do drawback para as micro e pequenas empresas* <http://www.administradores.com.br/artigos/economia-e-financas/as-desvantagens-do-drawback-para-as-micro-e-pequenas-empresas/10085/>> acessado 15 em janeiro de 2016.

MEIRA, Liliane Angelotti. *Regimes Aduaneiros Especiais*. Coordenação Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Ed. Síntese, 2002.

MOREIRA, Vital. *Economia e constituição*. Coimbra: Almedina, 2002.

MORELLI, Bárbara Torrecilha. *Políticas Públicas de Incentivo e Sustentabilidade às Exportações das Micro e Pequenas Empresas*. Disponível em: PORTAL EDUCAÇÃO

<<http://www.portaleducacao.com.br/administracao/artigos/56967/politicas-publicas-de-incentivo-e-sustentabilidade-as-exportacoes-das-micro-e-pequenas-empresas#ixzz4F96UzUxN>> acessado em 20 de junho de 2015.

MORO, Maitê Cecília Fabbri. *Dicionário Brasileiro de Direito Constitucional*. Coordenador Geral Dimitri Dimoulis. São Paulo: Saraiva, 2007.

SANTOS, Elenice Aparecida. DRAGO, Florence Cronemberger Haret. Políticas Públicas: como meio de efetividade do mínimo existencial e a concretização da dignidade humana. *XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI*. Direitos e Desigualdades: Diagnósticos e Perspectivas para um Brasil justo. CONPEDI. Brasília/DF. Jul./2016. Políticas Públicas II, p. 365 a 385. < www.conpedi.org.br > ISBN: 978-85-5505-184-5.

SCAFF, Fernando Facury. *Responsabilidade civil do Estado intervencionista*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 15ª. ed. Rio de Janeiro: Renovar.

_____. *Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre-concorrência*. in: Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária. coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; e Fortaleza: ICET, 2006.

SILVA, De Plácido. *Vocabulário Jurídico*. 16. ed. Revista e atualizada por: Nagib Slaibi Filho e Geraldo Magela Alves. Rio de Janeiro; Forense, 1999.

SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 25ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Poder constituinte e poder popular*. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *O Estado democrático de Direito*. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/45920/44126>> acessado em 21 de abril de 2016.

MARKETING FUTURO. Disponível em: <<http://marketingfuturo.com/o-que-e-valor-agregado-conceitos-de-marketing-e-branding/>> acessado em 24 de agosto de 2015.

MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/sistemas_web/aprendex/default/index/conteudo/id/95> acessado em 24 de agosto de 2015.

MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1311196743.pdf> acessado em 1º de fevereiro de 2016.

MINISTÉRIO DA INDÚSTRIA, COMÉRCIO EXTERIOR E SERVIÇOS.

Disponível em:

<<http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=257&refr=245>> acessado em 26 de fevereiro de 2016.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. As normas constitucionais programáticas e a reserva do possível. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília a. 49 n. 193 jan./mar. 2012.

Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/51897/os-principios-na-ordem-economica-da-constituicao-federal-de-1988>> acessado em 10 de outubro de 2016.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em:

< <http://www.receita.fazenda.gov.br/aduana/drawback/regime.htm>> acessado em 20 de agosto de 2015.

ROMERO, Abelardo Dantas. *Função Social da Propriedade*.

Disponível em: <http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=3724> acessado em 20 de abril de 2016.

REPOSITÓRIO INSTITUCIONAL DA UFSC. Campus Florianópolis. Disponível em:

<<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/89110>> acessado em 16 de fevereiro de 2016.

ROSSETTI, José Paschoal. *Introdução à economia*. 20ª. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SZEZERBICKI, Arquimedes da Silva. *Os Princípios Gerais da Ordem Econômica Brasileira: Avanços e Efetividade desde a Constituição Federal de 1988*.

Disponível em: <<http://eptic.com.br/wp-content/uploads/2014/12/textdisc6.pdf>> acessado em 21 de abril de 2016.

TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. São Paulo: Método, 2003.

TEIZEN JÚNIOR, Augusto Geraldo. *A função social no código civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

SEBRAE. *PROGRAMA DE GESTÃO AMBIENTAL SEBRAE-SP*. Disponível em:

<http://antigo.sp.sebrae.com.br/principal/sebrae%20em%20a%C3%A7%C3%A3o/eco_negocios/arquivos_eco_negocios/palestra_prof_silvia_sartor.pdf> acessado em 20 de julho de 2016.

SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Disponível em:

<<http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=4154>> acessado em 24 de agosto de 2015.

SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Disponível em:

<<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/Micro-e-pequenas-empresas-geram-27%25-do-PIB-do-Brasil>> acessado em 16/09/2015.

SEBRAE. *Anuário do Trabalho na Micro e Pequena Empresa*. Disponível em:
<<http://www.sebraesp.com.br/index.php/234-uncategorised/institucional/pesquisas-sobre-micro-e-pequenas-empresas-paulistas/micro-e-pequenas-empresas-em-numeros>>.

Sebrae-NA/ Dieese (2013). *Anuário do Trabalho na Micro e Pequena Empresa*.>
acessado em 05 de novembro de 2015.

SERPRO. Disponível em:
<http://www4.serpro.gov.br/imprensa/publicacoes/tema-1/antigas%20temas/tema_194/materias/drawback-web> acessado em 20 de janeiro de 2016.

ANEXOS**DECISÕES DO STJ E STF – REGIME ADUANEIRO *DRAWBACK*****STJ - RECURSO ESPECIAL REsp 1255823 PB 2011/0129469-7 (STJ)**

Data de publicação: 27/04/2012

RECURSO ESPECIAL Nº 1.255.823 - PB (2011/0129469-7)

RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : DESTILARIA MIRIRI S/A
ADVOGADO : PAULO ROBERTO TAVARES DA SILVA E OUTRO (S)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator): Trata-se de Recurso Especial interposto, com fundamento no art. 105, III, a, da Constituição da República, contra acórdão assim ementado (fl. 196):

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO EXISTENTE. EXPORTAÇÃO DE MERCADORIA. REGIME DE DRAWBACK. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO. EMBARGOS PROVIDOS.

1. Deixando o acórdão de se pronunciar sobre questão relativa à incidência do imposto de exportação sobre a saída do álcool importado sob o regime de drawback, impõe-se o conhecimento dos embargos de declaração para sanar a omissão.

2. Para que a mercadoria entre no campo de incidência tributária do imposto de exportação é necessário que esta seja nacional ou nacionalizada.

3. O álcool importado sob o regime especial do drawback, por premissa lógica, não é nacional. Tampouco é nacionalizado, eis que passou apenas por um processo de modificação do seu teor alcóolico que não corresponde à industrialização, mas a simples beneficiamento previsto no art. 315, I, do Decreto nº. 91.030/85. Desta feita, sobre ele não incide o imposto de exportação.

4. Embargos declaratórios providos, sem atribuição de efeitos infringentes para, sanando a omissão apontada, esclarecer que sobre o álcool importado sob o regime de drawback para posterior reexportação não incide o imposto de exportação.

A União aponta ofensa aos seguintes dispositivos legais:

a) art. 535 do CPC (omissão fl. 226); e

b) arts. 314, 315 e 317 do Decreto 91.030/1985 e arts. 97, 111 e 144 do CTN, pois o *drawback* não afasta a incidência do impostos de exportação, considerando que o produto (álcool) "nacionaliza-se ao ser industrializado, no processo de beneficiamento" (fl. 232).

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.255.823 - PB (2011/0129469-7)**VOTO**

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator): Discute-se a incidência do imposto de exportação na saída de álcool anteriormente importado no regime de *drawback* e beneficiado no País (ampliação do teor alcoólico de 92% para 95,2% "para adequá-lo ao consumo" fl. 89).

Em um primeiro momento, o TRF afastou a cobrança por entender que "o drawback é um incentivo à exportação e não um favor legal" e que "sua concessão abrange a dispensa do imposto de importação" (fl. 122).

Perceba-se que a Corte regional julgou coisa diversa, pois o imposto de importação não está em discussão, mas sim o de exportação.

Por essa razão, houve um primeiro Recurso Especial, relatado pelo eminente Ministro João Otávio de Noronha, provido pela Segunda Turma, que considerou ter o TRF solucionado a demanda "de modo incompreensível, focando suas conclusões, como já o fizera o juiz sentenciante, no sentido da dispensa de cobrança do imposto de importação" (REsp 261.471/PB fl. 183).

Após o retorno dos autos à origem, o Tribunal regional julgou novamente os aclaratórios, agora sim analisando a incidência do imposto de exportação, afastando-a, pois "o álcool importado sob o regime especial do drawback, por premissa lógica, não é nacional. Tampouco é nacionalizado, eis que passou apenas por um processo de modificação do seu teor alcoólico que não corresponde à industrialização, mas simples beneficiamento" (fl. 192).

Entendeu que, por não ser produto nacional nem nacionalizado, não incide imposto de exportação, visto que não corresponde ao art. 221, 1º, do Regulamento Aduaneiro então vigente (Decreto 91.030/1985), equivalente ao art. 212, 1º, do atual Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/2009):

Decreto 91.030/1985. Art. 221. O imposto incide sobre mercadoria nacional ou nacionalizada destinada ao exterior.

1º Considera-se nacionalizada a mercadoria estrangeira importada a título definitivo.

(...)

Ainda que se possa discordar da conclusão a que chegou o TRF, o que fazemos, evidentemente, como veremos a seguir, nesse segundo julgamento, é a análise da matéria efetivamente em debate (incidência do imposto de exportação), de modo que não há ofensa ao art.5355 do CPCC.

Alguns pontos devem ser esclarecidos, antes de prosseguirmos no mérito recursal, considerando que, como apontou o Ministro João Otávio de Noronha ao dar provimento ao primeiro Recurso Especial por ofensa ao art.5355 do CPCC, há grande confusão a respeito do regime de *drawback*, que se refere exclusivamente ao imposto de importação, e não ao de exportação. Eis o art. 314 do Decreto 91.030/1985 (correspondente ao art. 383 do atual Regulamento Aduaneiro):

Art. 314. Poderá ser concedido pela Comissão de Política Aduaneira, nos termos e condições estabelecidos no presente Capítulo, o benefício do drawback nas seguintes modalidades:

I - suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;

II - isenção dos tributos exigíveis na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalente à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado;

III - restituição , total ou parcial, dos tributos que hajam sido pagos na importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada.

Parágrafo único. O benefício de que trata este artigo é considerado incentivo à exportação. (grifei)

Não há dúvida de que o *drawback* pode ser classificado como incentivo à exportação, mas não porque afaste o imposto de exportação (isso não ocorre!), e sim porque reduz os custos de industrialização ao anular a tributação das mercadorias e insumos importados, que serão, posteriormente, reenviados ao exterior.

Basta a leitura superficial do art. 314 acima transcrito para perceber que o *drawback*, a depender da modalidade, implica suspensão, isenção ou restituição dos tributos incidentes na importação . Inexiste qualquer referência ao imposto de exportação, muito menos a isenção ou outro benefício fiscal.

O mesmo erro do TRF, apontado pelo eminente Ministro João Otávio de Noronha (REsp 261.471/PB fl. 183), foi cometido pela Segunda Turma do STJ ao julgar o REsp 237.607/PB (Rel. Min. Eliana Calmon, j. 14.8.2001), citado no acórdão recorrido.

De fato, naquela oportunidade a Segunda Turma afirmou haver isenção relativa ao imposto de exportação, pois é "próprio do regime drawback a entrada e a saída da mercadoria e do produto, respectivamente, com ou sem pagamento inicial, mas o certo é que não há pagamento quando da exportação" (trecho do voto condutor no REsp 237.607/PB).

Inviável, portanto, a aplicação desse precedente, pois, como visto, o *drawback* não trata do imposto de exportação. Desnecessário dizer que não há como reconhecer isenção ou outro benefício fiscal sem norma expressa nesse sentido (art. 150, 6º, da CF e art. 111 do CTN).

Até porque, é bom esclarecer, se o legislador afastasse o imposto de exportação nessa hipótese, estaria ferindo de morte a indústria nacional, já que a comercialização do produto ou do insumo importado e posteriormente exportado (objeto do *drawback*) estaria em condições muito mais vantajosas do que as do bem integralmente produzido no Brasil e exportado, sujeito ao tributo aduaneiro na saída do País.

Para que fique claro: se o álcool integralmente produzido no Brasil, com teor de 95,2%, sujeita-se ao imposto de exportação, por que o similar importado beneficiado no País, para que atinja o mesmo teor alcoólico, não se sujeitaria à mesma tributação? Não há qualquer razão lógica, econômica ou jurídica para o tratamento tributário distinto em relação a produtos idênticos. Pelo contrário, isso violaria frontalmente o princípio da *isonomia* , em desfavor do produto totalmente nacional.

Outro erro cometido é a afirmação do TRF de que o álcool importado não é nacionalizado, pois "passou apenas por um processo de modificação do seu teor alcoólico que não corresponde à industrialização, mas a simples beneficiamento" (fl. 192).

A assertiva é incorreta por dois motivos.

Em primeiro lugar, o *drawback* refere-se apenas a produtos industrializados ou insumos utilizados na industrialização (ou em quantidade e qualidade equivalentes aos insumos utilizados na industrialização), de modo que é contraditório afirmar que o bem importado não se relaciona com o processo industrial. A finalidade do regime especial não é fomentar a simples intermediação de produtos importados sem agregação de valor, mas sim incentivar o processo industrial brasileiro voltado ao mercado externo.

Se não houvesse industrialização, inexistiria direito ao regime de *drawback*.

Basta voltar ao art. 314 do Decreto 91.030/1985 antes transcrito para aferir que não se agracia operações com produtos que entrem e saiam do Brasil sem relação com a produção industrial, pois isso seria fomentar absurdamente a indústria estrangeira em detrimento da nacional.

Em segundo lugar, beneficiamento, diferentemente do que afirmou o TRF, é processo industrial, conforme expressamente dispõe o art. 4º, II, do Decreto 7.212/2010:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:

(...)

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

(...)

É incontroverso que o álcool em questão foi objeto de beneficiamento, conforme consta do acórdão recorrido (fl. 192), e, portanto, é produto industrializado.

Também nos termos do art. 46, parágrafo único, do CTN, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que o aperfeiçoe para o consumo.

Nas palavras do juiz sentenciante, foi submetido a um processo de beneficiamento que altera o seu teor alcoólico de 92,0% para 95,2%, "para adequá-lo ao consumo" (fl. 89), o que, inquestionavelmente, qualifica-o como produto industrializado no Brasil.

Sendo produto industrializado no País, é incontroverso que se trata de bem nacionalizado e, portanto, sujeito ao imposto de exportação.

A definitividade a que se refere o art. 221, 1º, do Decreto 91.030/1985 visa a afastar do imposto de exportação apenas as mercadorias em trânsito pelo território nacional, jamais aquelas que foram regularmente desembaraçadas e que tenham sofrido efetiva industrialização.

Entender de maneira diversa, como já dito, seria colocar o produto totalmente industrializado no País em enorme desvantagem, já que submetido inquestionavelmente ao imposto de exportação, enquanto o produto estrangeiro importado e posteriormente exportado ficaria ao largo da tributação.

Nada impede, evidentemente, que o legislador federal isente as exportações de álcool beneficiado, mas deverá fazê-lo por lei específica, nos exatos termos do art. 150, 6º, da CF, e jamais beneficiando o produto importado e nacionalizado em detrimento do nacional (princípio da *isonomia*).

O que não se reconhece é a exoneração apenas por se tratar de mercadoria importada no regime de *drawback* ou por conta da modalidade de industrialização a que se submeteu.

Diante do exposto, **dou provimento ao Recurso Especial.**¹²⁶

É como **voto**.

RECURSO ESPECIAL Nº 447.089 - RS (2002/0085522-3)

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

RECORRENTE : S C A INDÚSTRIA DE MÓVEIS LTDA

ADVOGADO : CLÁUDIO LEITE PIMENTEL E OUTRO (S)

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : RICARDO PY GOMES DA SILVEIRA E OUTRO (S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL - APELAÇÃO - EFEITO DEVOLUTIVO - OBSERVÂNCIA - DRAWBACK - MODALIDADE SUSPENSÃO - IPI - CRÉDITOS NA EXPORTAÇÃO - NAO-CABIMENTO.

¹²⁶ JUSBRASIL. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21595135/recurso-especial-resp-1255823-pb-2011-0129469-7-stj/relatorio-e-voto-21595137>> acessado em 3 de setembro de 2016.

1. Inexiste violação do princípio do duplo grau de jurisdição ou do efeito devolutivo da apelação quando o Tribunal resolve o mérito nos estritos limites do que requerido especificamente no recurso da apelante.

2. Consoante doutrina e jurisprudência, a finalidade do regime de *drawback* é a de incentivar a exportação, não sendo meio para a obtenção de benefícios fiscais específicos para a concorrência no mercado interno. Ao revés, o incentivo à exportação concedido sob este regime é justamente para colocar a empresa nacional em condições de concorrer com as indústrias estrangeiras.

3. Na importação de mercadorias (insumos) sob o regime de suspensão de tributos, condicionada à futura exportação dos produtos em que empregados os referidos insumos, o IPI somente será exigível quando não ocorra a exportação no prazo fixado, ou seja, implementada a condição imposta a exportação, resolve-se a obrigação tributária suspensa (art. 38 do RIPI/98), motivo por que não ocorre o surgimento do crédito tributário.

4. Portanto, descabido falar, na espécie, em créditos na exportação, uma vez que a modalidade suspensão de tributos pressupõe a efetiva exportação, nos prazos convencionados.
Recurso especial improvido.

ACÓRDAO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do (a) Sr (a). Ministro (a)-Relator (a)." Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Eliana Calmon, João Otávio de Noronha e Castro Meira votaram com o Sr. Ministro Relator.¹²⁷

Brasília (DF), 07 de agosto de 2007 (Data do Julgamento)

STF - AGRAVO DE INSTRUMENTO : AI 739366 SP

ProcesAI 739366 SP

RelatoMin. JOAQUIM BARBOSA

Julgan26/03/2012

PublicDJe-066 DIVULG 30/03/2012 PUBLIC 02/04/201

UNIÃO
 PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIC
 Parte(s)DB-INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
 ÉDISON AURÉLIO CORAZZA E OUTRO(A/S)
 FERNANDO LOESER

Decisão

Trata-se de agravo de instrumento contra decisão que inadmitiu recurso extraordinário (art. 102, III, a, da Constituição federal) interposto de acórdão, prolatado por Tribunal Regional

¹²⁷ JUSBASIL. Disponível em: <http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8911004/recurso-especial-resp-447089-rs-2002-0085522-3>> acessado em 3 de setembro de 2016.

Federal, cuja possui o seguinte teor: “TRIBUTÁRIO. REGIME DE DRAWBACK. ATO CONCESSÓRIO DEFERIDO. INDEVIDA EXIGÊNCIA DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO PARA DESEMBARAÇO DO BEM.

1. Discute-se o direito da não apresentação de Certidão Negativa de Débitos, como pressuposto ao desembaraço aduaneiro dos bens importados em regime de drawback-suspensão.

2. O regime aduaneiro de drawback encontra-se atualmente expresso no Regulamento Aduaneiro, Decreto nº 4.543/2002 e é considerado como uma modalidade de incentivo fiscal, conforme preconizado pela Lei 8.402/92, insertos, respectivamente, nos artigos 335 e incisos I, II e III, e 3º.

3. O drawback ocorre quando a matéria-prima entra no país, para ser beneficiada e posteriormente reexportada, com isenção ou suspensão de impostos. Trata-se de um benefício fiscal e, também, um incentivo à exportação, portanto, o interessado deve atender aos seus requisitos para ser por ele abrangido.

4. Conforme preceito legal e constitucional a Certidão Negativa de Débitos é condição para que o interessado receba incentivos fiscais. A emissão da guia de importação, pelo regime aduaneiro de drawback, só pode ser feita depois de preenchidos todos os requisitos legais à obtenção daquele benefício.

5. Na espécie a impetrante teve o benefício concedido pelo Ato Concessório nº 0053-94/000033-5, conforme apontado na Guia de Importação nº 0053-94/000171-4 (fl. 27), registrada perante a autoridade aduaneira, fato que leva à presunção de ter sido exigido pelo setor competente, aquele documento, no início do procedimento, para que possa o contribuinte receber o respectivo incentivo. O seu deferimento significa não estar o beneficiário em débito com o Poder Público ou se existente, se encontra com a exigibilidade suspensa.

6. Dessa forma, a importação do bem e seu desembaraço, já se encontram amparados legalmente, por terem sido atendidos os requisitos indispensáveis à concessão do regime e comprovado estar em conformidade com o ordenamento, sendo indevida nova exigência de Certidão Negativa de Débitos, como pressuposto do desembaraço aduaneiro.

7. Os atos de controle aduaneiro não podem ultrapassar os limites das leis, restringindo direitos. Impedir a sequência do procedimento de drawback, com exigência já cumprida no seu início, importa em ilegalidade, passível de correção por este Poder.

8. Precedentes.” (fls. 101-102) Alega-se violação do disposto no art. 195, § 3º, da Constituição federal. O recurso não merece seguimento. Verifico que concluir diversamente do Tribunal de origem demandaria o prévio exame da legislação infraconstitucional, de forma que eventual ofensa à Constituição federal seria meramente indireta ou reflexa, insuscetível, portanto, de conhecimento na via estreita do recurso extraordinário (Súmula 636/STF).

Do exposto, nego seguimento ao presente agravo.

Publique-se. Brasília, 26 de março de 2012.

Ministro JOAQUIM BARBOSA Relator¹²⁸

¹²⁸JUSBRASIL. Disponível em: < <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21459912/agravo-de-instrumento-ai-739366-sp-stf>> acessado em 03 de setembro de 2016.

DECRETO Nº 6.759, DE 5 DE FEVEREIRO DE 2009¹²⁹

Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior.

Anteriormente havia uma divisão utilizando o critério cronológico, com a publicação do Decreto 4.543/2002, consolidou toda a legislação aduaneira, o legislador entendeu inútil tal critério para divisão dos Estatutos.

Posteriormente o Decreto 4.543/2002 foi revogado pelo Decreto 6.759/2009, este novo Estatuto encontra-se vigente, todavia sofreu várias reformas pontuais até os dias atuais para acompanhar e se adequar a realidade social.

Desse modo, os Regimes Aduaneiros Especiais e os Aplicados em Áreas Especiais estão previsto no Livro IV, ficando regulamentados os Regimes Aduaneiros Especiais no Título I, Capítulo I, nos artigos. 307 a 503. Os Regimes Aduaneiros Aplicados em Áreas Especiais encontram-se no Título II, Capítulo I, nos artigos 504 a 541. Este Diploma prevê a existência dos seguintes Regimes Aduaneiros:

Trânsito Aduaneiro permite o transporte de mercadoria, sob controle aduaneiro, de um ponto a outro do território aduaneiro, com suspensão do pagamento de tributos.

Admissão Temporária permite a importação de bens que devam permanecer no País durante prazo fixado, com suspensão total do pagamento de tributos, ou com suspensão parcial, no caso de utilização econômica.

Admissão Temporária para Aperfeiçoamento Ativo permite o ingresso, para permanência temporária no País, com suspensão do pagamento de tributos, de mercadorias estrangeiras ou desnacionalizadas, destinadas a operações de aperfeiçoamento ativo e posterior reexportação.

Drawback considerado incentivo à exportação pode ser aplicado nas modalidades suspensão integrado, isenção e restituição de tributos, objeto de estudo desta dissertação. Registre-se que este instrumento, dado as suas peculiaridades é o mais utilizado pelas empresas exportadoras.

Entrepasto Aduaneiro permite a armazenagem de mercadoria estrangeira em recinto alfandegado de uso público, com suspensão do pagamento dos impostos incidentes na importação.

¹²⁹ BRASIL. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6759.htm#art820> acessado em 20 de novembro de 2015.

Regime de Entrepósito Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado - RECOF permite a empresa importar, com ou sem cobertura cambial, e com suspensão do pagamento de tributos, sob controle aduaneiro informatizado, mercadorias que, depois de submetidas a operação de industrialização, sejam destinadas a exportação.

Regime Aduaneiro Especial de Importação de Insumos destinados a Industrialização por encomenda de Produtos Classificados nas posições 8701 a 8705 da Nomenclatura Comum do Mercosul – RECOM, sem cobertura cambial, de chassis, carroçarias, peças, partes, componentes e acessórios, com suspensão do pagamento do imposto sobre produtos industrializados, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação.

Exportação Temporária permite a saída, do País, com suspensão do pagamento do imposto de exportação, de mercadoria nacional ou nacionalizada, condicionada à reimportação em prazo determinado, no mesmo estado em que foi exportada.

Exportação Temporária para Aperfeiçoamento Passivo permite a saída, do País, por tempo determinado, de mercadoria nacional ou nacionalizada, para ser submetida a operação de transformação, elaboração, beneficiamento ou montagem, no exterior, e a posterior reimportação, sob a forma do produto resultante, com pagamento dos tributos sobre o valor agregado.

Regime Aduaneiro Especial de Exportação e de Importação de Bens destinados às Atividades de Pesquisa e de Lavra das Jazidas de Petróleo e Gás Natural – REPETRO.

Regime Aduaneiro Especial de Importação de Petróleo Bruto e seus Derivados – REPEX permite a suspensão do pagamento dos impostos federais, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, para posterior exportação, no mesmo estado em que foram importados.

Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação a Estrutura Portuária – REPORTO permite na importação de máquinas, equipamentos, peças de reposição e outros bens, a suspensão do pagamento dos impostos federais, da contribuição para o PIS/PASEP Importação e da COFINS-Importação, quando importados diretamente pelos beneficiários do regime e destinados ao seu ativo imobilizado para utilização exclusiva em portos na execução de serviços de carga, descarga, movimentação de mercadorias e dragagem, e na execução de treinamento e formação de trabalhadores em Centros de Treinamento Profissional.

Loja Franca, permite ao estabelecimento instalado em zona primária de porto ou de aeroporto alfandegado vender mercadoria nacional ou estrangeira a passageiro em viagem

internacional, contra pagamento em moeda nacional ou estrangeira, com suspensão e posterior isenção do pagamento dos tributos.

Depósito Especial permite a estocagem de partes, peças, componentes e materiais de reposição ou manutenção, com suspensão do pagamento dos impostos federais, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, para veículos, máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, estrangeiros, nacionalizados ou não, e nacionais em que tenham sido empregados partes, peças e componentes estrangeiros, nos casos definidos pelo Ministro de Estado da Fazenda.

Depósito Afiançado permite a estocagem, com suspensão do pagamento dos impostos federais, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, de materiais importados sem cobertura cambial, destinados à manutenção e ao reparo de embarcação ou de aeronave pertencentes a empresa autorizada a operar no transporte comercial internacional, e utilizadas nessa atividade.

Depósito Alfandegado Certificado permite considerar exportada, para todos os efeitos fiscais, creditícios e cambiais, a mercadoria nacional depositada em recinto alfandegado, vendida a pessoa sediada no exterior, mediante contrato de entrega no território nacional e à ordem do adquirente.

Depósito Franco permite, em recinto alfandegado, a armazenagem de mercadoria estrangeira para atender ao fluxo comercial de países limítrofes com terceiros países.

O estatuto aduaneiro aplicados em áreas Especiais regulamentado pelo mesmo diploma legal, visa atender determinadas situações econômicas peculiares de polos regionais e de certos setores ligados ao comércio exterior dentre o quais:

Zona Franca de Manaus – ZFM, área de livre comércio de importação e de exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário, dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância a que se encontram os centros consumidores de seus produtos.

Áreas de Livre Comercio – ALC, constituem áreas de livre comércio de importação e de exportação as que, sob regime fiscal especial, são estabelecidas com a finalidade de promover o desenvolvimento de áreas fronteiriças específicas da Região Norte do País e de incrementar as relações bilaterais com os países vizinhos, segundo a política de integração latino-americana.

Zona de Processamento de Exportação – ZPE caracterizam-se como áreas de livre comércio de importação e de exportação, destinadas à instalação de empresas voltadas para a

produção de bens a serem comercializados no exterior, objetivando a redução de desequilíbrios regionais, o fortalecimento do balanço de pagamentos e a promoção da difusão tecnológica e do desenvolvimento econômico e social do País.

A legislação contempla diferentes espécies de regimes aduaneiros, visando atingir o maior número de operações de exportação. O próprio regime especial aduaneiro *drawback* traz em seu bojo várias modalidades e operações especiais, buscando desta forma ampliar as possibilidades de um maior número de empresas se adequarem as suas necessidades.

CONSULTA

ICMS - ISENÇÃO - DRAWBACK - ORIENTAÇÃO DA RECEITA ESTADUAL – MEF19574 – LEST MG¹³⁰

Consulta nº: 193/2010

PTA nº : 16.000355930-12

Consulente : Celulose Nipo-Brasileira S/A - CENIBRA

Origem : Belo Oriente - MG

E M E N T A

ICMS - ISENÇÃO - DRAWBACK- As operações de importação realizadas no regime de *drawback* estão alcançadas pela isenção do ICMS prevista no item 64 do Anexo I do RICMS/02, desde que atendidas as condições insertas nos respectivos subitens 64.1 a 64.8, não se estendendo às aquisições no mercado interno relacionadas com o mesmo regime.

EXPOSIÇÃO

A Consulente, com atividade de indústria de celulose, informa que efetua operações com *drawback* suspensão em suas importações, adotando o CFOP 3.127 para as importações realizadas e CFOP 7.127 para as exportações.

Para o *drawback* suspensão vem se beneficiando da isenção do ICMS quando a entrada de mercadoria importada do exterior sob o regime de *drawback* alcançar a suspensão do Imposto de Importação (II) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), conforme item 64 do Anexo I do RICMS/02.

Lembra que entrou em vigor o *drawback* Integrado, disciplinado pela Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467, de 25 de março de 2010, o qual permite a aquisição no mercado interno ou a importação de forma conjugada ou não, de mercadoria para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado com suspensão do pagamento do II, do IPI, da contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da contribuição para o PIS/PASEP Importação e da COFINS Importação.

Alega que para a aplicação do *drawback* integrado não localizou na legislação o CFOP a ser utilizado para aquisições no mercado interno.

Em virtude de utilizar o CFOP 3.127 na importação, vislumbra a existência do CFOP 1.127 para as aquisições com *drawback* dentro do Estado e 2.127 para as aquisições com *drawback* fora do Estado.

Com dúvidas quanto aos CFOP a serem utilizados nas operações referidas, formula a presente consulta.

CONSULTA

1. Quais os CFOP deverão ser utilizados na escrituração fiscal das notas fiscais referentes às aquisições internas nas operações com *drawback* integrado?

2. A isenção prevista pelo item 64 do Anexo I do RICMS/02 será estendida para os produtos adquiridos no mercado interno sob o regime de *drawback*?

¹³⁰ Disponível em:<<http://www.etcnico.com.br/paginas/mef19574.htm>>acessao 14 de julho de 2016.

3. Qual o procedimento a ser utilizado para comprovação do *drawback* integrado nas aquisições realizadas no mercado interno?

4. Quais os documentos deverão compor o processo de comprovação?

RESPOSTA

1 e 2. Inicialmente, importante esclarecer que a publicação da citada Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467, de 26 de março de 2010, não implica, necessariamente, a inserção do referido procedimento fiscal-tributário de competência federal no âmbito da legislação deste Estado.

Nesse sentido, prevalece o tratamento tributário previsto para o *drawback*, com observância das regras constantes do item 64, Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, das quais se destaca, por pertinência com a situação enfocada, a condição de se tratar de mercadoria proveniente do exterior, cuja importação esteja alcançada pela suspensão do Imposto de Importação - II e do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

Nota-se que a legislação vigente não contempla a situação apontada pela Consulente, qual seja, a possibilidade de desoneração tributária de produtos adquiridos no mercado interno com vista à produção destinada ao exterior.

Vale dizer, não houve modificação que estendesse a isenção de que trata o item 64 mencionado às aquisições no mercado interno, de forma combinada ou não com as operações de importação, de mercadoria para emprego na industrialização de produto a ser exportado com suspensão do pagamento do Imposto de Importação (II), do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), da Contribuição para o PIS/PASEP - Importação e da COFINS - Importação.

Sendo assim, é de se entender que tão somente a operação de importação sob o regime de *drawback* encontra-se alcançada pela isenção de que trata o item 64 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02.

Nas operações de importação de mercadorias sob o regime de *drawback*, deverá o Consulente utilizar o CFOP 3.127. Já nas aquisições no mercado interno, mesmo que amparadas por ato concessório de *drawback* na modalidade Integrado, deverá utilizar CFOP específico do grupo 1.000 (entradas ou aquisições de serviço do Estado) ou do grupo 2.000 (entradas ou aquisições de serviços de outros Estados).

1, 3 e 4. Prejudicadas.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 9 de setembro de 2010.

Marli Ferreira
Divisão de Orientação Tributária

Inês Regina Ribeiro Soares
Diretoria de Orientação e Legislação Tributária

Gladstone Almeida Bartolozzi
Superintendência de Tributação

BOLE8331—WIN/INTER
REF_LEST