

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE GRADUAÇÃO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CAMILA GANDINI DE OLIVEIRA

**ANÁLISE COMPARATIVA DOS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS DA
UTILIZAÇÃO DO RECOF - SPED E DO DRAWBACK SUSPENSÃO EM
OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO:
Um Estudo de Caso**

São Leopoldo
2018

CAMILA GANDINI DE OLIVEIRA

**ANÁLISE COMPARATIVA DOS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS DA
UTILIZAÇÃO DO RECOF - SPED E DO DRAWBACK SUSPENSÃO EM
OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO:
Um Estudo de Caso**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em
Ciências Contábeis, pelo Curso de
Ciências Contábeis da Universidade do
Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Orientador: Prof. Ms. Carlos Henrique Tesche

São Leopoldo

2018

Agradeço primeiro a Deus, que iluminou o meu caminho durante esta jornada. Aos meus pais, irmão e a toda minha família que, com muito carinho e apoio, me ajudaram a chegar até aqui.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por ter me dado saúde e força para superar as dificuldades ao longo desta caminhada.

Aos meus pais, que sempre se fizeram presentes, apoiando e incentivando cada um a sua maneira.

Agradeço a compreensão de toda a família e amigos, pelos momentos em que estive ausente.

Aos amigos e companheiros de sala de aula, que tornaram esta jornada mais alegre, transformando as adversidades em aprendizagem.

Ao Orientador Carlos Henrique Tesche, por todo o empenho, paciência, dedicação e parceria na realização deste trabalho. A sua energia e amor pela profissão, servirão sempre de inspiração para mim.

Aos colegas de trabalho e à gestão da empresa que permitiu o uso dos dados para elaboração deste estudo.

RESUMO

Este estudo trata da avaliação, sob o aspecto tributário, de regimes aduaneiros especiais à disposição de empresas brasileiras que importam insumos utilizados na fabricação de produtos posteriormente exportados. Neste sentido, o objetivo geral do trabalho foi avaliar a desoneração tributária decorrente da utilização de dois desses regimes especiais – o Drawback Suspensão e o Recof - Sped – com o intuito de identificar o mais vantajoso sob o aspecto tributário para a Empresa Alfa. Diante disso, foram coletados dados relativos às importações de determinado insumo (Wafer), utilizado na fabricação de semicondutores, efetuadas pela empresa no ano-calendário 2017. Conseqüentemente, a pesquisa realizada caracteriza-se como documental e estudo de caso. A partir dos dados coletados foram apurados os tributos suspensos (IPI, PIS, COFINS) e o tributo isento (ICMS) com a utilização do Drawback Suspensão e também os tributos suspensos com a utilização do Recof - Sped (IPI, PIS, COFINS) nas importações do insumo Wafer. Por se tratar de tributos não cumulativos, tornou-se necessário apurar o ganho financeiro associado ao não desembolso dos tributos por ocasião das importações. No caso da Empresa Alfa, o maior ganho financeiro está associado à utilização do Drawback Suspensão, especialmente em função da isenção do ICMS estar autorizada nesse regime aduaneiro especial.

Palavras-chave: Incentivo Fiscal. Drawback Suspensão. Recof – Sped. Regime Aduaneiro. Desoneração Tributária.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Comparativo Recof – Sped e Drawback Suspensão.....	46
---	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Importações do Produto Wafer no ano de 2017.....	57
Tabela 2 - Apuração dos Tributos Suspensos na Utilização do Recof - Sped	59
Tabela 3 - ICMS Isento com a Utilização do Drawback Suspensão.....	61
Tabela 4 - Total dos Tributos Suspensos e Isentos	63
Tabela 5 - Taxa SELIC.....	66
Tabela 6 - Ganho Financeiro dos Tributos Federais Suspensos.....	67
Tabela 7 - Ganho Financeiro do ICMS Isento	69
Tabela 8 - Comparativo dos Ganhos Financeiros Recof - Sped X Drawback Suspensão	70

LISTA DE SIGLAS

AC	Ato Concessório
ADE	Ato Declaratório Executivo
AFRMM	Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CTN	Código Tributário Nacional
DECEX	Departamento de Operações de Comércio Exterior
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
II	Imposto de Importação
IN	Instrução Normativa
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
PADIS	Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores
PADTV	Programa de Apoio ao Desenvolvimento da Indústria de Equipamentos para a TV Digital
PIS	Programa de Interação Social
RA	Regulamento Aduaneiro
RECAP	Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras
RECOF	Regime Aduaneiro Especial de Entrepasto Industrial sob Controle Informatizado
REIDI	Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura
REPES	Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação
REPETRO	Regime Aduaneiro Especial de Exportação e Importação de Bens Destinados às Atividades de Pesquisa e de Lavra das Jazidas de Petróleo e Gás Natural

REPORTO	Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária
RETAERO	Regime Especial para a Indústria Aeronáutica Brasileira
RICMSRS	Regulamento do ICMS do Rio Grande do Sul
RIPI	Regulamento do IPI
SECEX	Secretaria de Comércio Exterior
TEC	Tarifa Externa Comum
TIPI	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados
ZPE	Zonas de Processamento de Exportações

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 Contextualização e Definição do Problema de Pesquisa	11
1.2 Objetivos	12
1.2.1 Objetivo Geral	12
1.2.2 Objetivos Específicos	12
1.3 Delimitação do Estudo	13
1.4 Justificativa do Estudo	13
1.5 Estrutura do Trabalho	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1 A Contabilidade Tributária	15
2.1.1 Definições de Contabilidade Tributária	15
2.1.2 Atribuições e Funções da Contabilidade Tributária	16
2.1.3 Papel da Contabilidade Tributária na Identificação de Incentivos Fiscais	17
2.2 Incentivos Fiscais na Importação	18
2.2.1 Definição de Incentivos Fiscais	18
2.2.2 Objetivos dos Incentivos Fiscais	19
2.2.3 Espécies de Incentivos Fiscais na Importação	20
2.3 Tributos Incidentes na Importação de Insumos	22
2.3.1 Imposto de Importação e IPI	22
2.3.2 PIS Importação e COFINS Importação	25
2.3.3 ICMS	27
2.3.4 O Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM)	28
2.4 O Regime Aduaneiro Especial de Entrepasto Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado – RECOF	30
2.4.1 Aspectos Gerais e Legislação de Regência	30
2.4.2 Requisitos e Exigências para Utilização do Regime	32
2.4.3 Procedimentos para Habilitação ao Regime	33
2.4.4 Tributos Suspensos em Função da Utilização do Recof	35
2.4.5 Extinção e Controle do Regime	36
2.4.6 O Recof - Sped	37
2.5 O Regime Especial Aduaneiro de Drawback	39
2.5.1 Considerações Gerais e Legislação de Regência	39

2.5.2 Modalidades de Drawback	41
2.5.3 Requisitos para a Utilização do Regime	43
2.5.4 Incentivos Tributários nas Modalidades Suspensão e Isenção	44
2.5.5 Comparativo Entre os Dois Regimes	46
2.6 Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores – PADIS	47
2.6.1 O PADIS: Aspectos Gerais e Beneficiários	47
2.6.2 Benefícios Fiscais do PADIS	48
2.6.3 Habilitação ao PADIS	49
3 METODOLOGIA	51
3.1 Classificação da Pesquisa.....	51
3.1.1 Quanto à Natureza	51
3.1.2 Quanto à Forma de Abordagem do Problema.....	52
3.1.3 Quanto aos Objetivos	52
3.1.4 Quanto aos Procedimentos Utilizados	53
3.2 Coleta, Tratamento e Análise dos Dados	54
3.3 Limitações do Método.....	54
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....	56
4.1 Apresentação dos Dados Coletados	56
4.2 Apuração dos Tributos Suspensos em Função da Utilização do Drawback Suspensão e do Recof – Sped	59
4.2.1 Apuração com a Utilização do Recof - Sped	59
4.2.2 Apuração com a Utilização do Drawback Suspensão	60
4.2.3 Total dos Tributos Suspensos e Isentos com a Utilização dos Dois Regimes ..	62
4.3 Ganho Financeiro Decorrente da Suspensão e Isenção dos Tributos	65
5 CONCLUSÃO	72
REFERÊNCIAS.....	75

1 INTRODUÇÃO

Os aspectos introdutórios do estudo, com destaque para a contextualização, a definição do problema de pesquisa e dos objetivos, a delimitação e a justificativa do estudo e a estrutura do trabalho, são apresentados neste capítulo.

1.1 Contextualização e Definição do Problema de Pesquisa

Nas últimas décadas, um dos fatores de maior influência no acirramento da competitividade do mercado é a globalização da economia. Como consequência da globalização, observa-se um incremento nas operações de importação e exportação envolvendo empresas de nações distintas.

Segundo Werneck (2001), os países não são autossuficientes, portanto, terão necessidade de importar mercadorias que não conseguem produzir e de exportar o que não consomem. Essas transações fazem com que cada país crie formas de se proteger e ao mesmo tempo se desenvolver. Nesta linha, destacam-se mecanismos como o contingenciamento, a proibição, a restrição, os incentivos à importação ou exportação de mercadorias e os regimes aduaneiros especiais.

Nessas circunstâncias, mesmo que os tributos sejam um dos principais meios arrecadatórios do Estado, são instituídos incentivos fiscais, dispensando, postergando ou reduzindo o pagamento de determinados tributos, com o intuito de fomentar e alavancar a competitividade das empresas nacionais.

No Brasil, dentre os incentivos fiscais concedidos, destacam-se os que desoneram as importações de insumos aplicados em produtos a serem exportados, por meio de institutos como a não incidência, a imunidade, a isenção, a redução da base de cálculo, a suspensão e o diferimento de tributos como o ICMS, IPI, II, PIS e COFINS. Esses incentivos fiscais, normalmente, estão associados aos regimes aduaneiros especiais.

Dentre outros, o Recof - Sped e o Drawback Suspensão são espécies de regimes aduaneiros especiais. Conforme Ashikaga (2014), tanto o Drawback quanto o Recof - Sped são regimes aduaneiros especiais que permitem às indústrias brasileiras importar insumos com suspensão e isenção de tributos, desde que, posteriormente, os produtos em cuja industrialização esses insumos são utilizados sejam exportados.

Esses dois regimes tributários especiais são o tema do presente estudo, buscando-se identificar, para uma situação específica, os reflexos da sua utilização sobre a carga tributária.

Nesse sentido, pode-se definir o problema de pesquisa da seguinte forma: Qual dos regimes especiais aduaneiros aplicáveis na importação de insumos resulta em menor ônus tributário para a Empresa Alfa: o Recof - Sped ou o Drawback Suspensão?

Definido o problema de pesquisa, na sequência são apresentados os objetivos que se pretende alcançar com o desenvolvimento do estudo.

1.2 Objetivos

Considerando o problema proposto, o objetivo geral e os objetivos específicos a serem atingidos são apresentados a seguir.

1.2.1 Objetivo Geral

Avaliar, sob o aspecto tributário, a utilização do Recof - Sped e do Drawback Suspensão na importação de insumos com o intuito de identificar o regime mais vantajoso para a Empresa Alfa.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) identificar as importações de insumos efetuadas pela Empresa Alfa em 2017 e o valor aduaneiro dessas importações;
- b) quantificar os tributos federais suspensos na importação de insumos com a utilização do regime especial de Drawback Suspensão e do regime especial de Recof - Sped;
- c) apurar o ICMS que deixaria de ser recolhido em função da utilização do Drawback Suspensão;
- d) quantificar a vantagem financeira decorrente da suspensão e/ou isenção de tributos não-cumulativos (IPI, ICMS, PIS e COFINS) na importação de insumos para cada um dos regimes avaliados;

- e) confrontar os reflexos tributários e financeiros associadas aos dois regimes com o intuito de identificar o que traz maiores vantagens para a Empresa Alfa.

1.3 Delimitação do Estudo

Apesar da existência de diversos regimes aduaneiros especiais aplicáveis às importações, uma primeira delimitação foi a escolha de somente dois deles – o Drawback Suspensão e o Recof - Sped – para serem avaliados.

Uma segunda delimitação foi a aplicação desses dois regimes considerando os dados de uma única empresa. Além disso, também é relevante destacar que foram considerados no estudo as importações realizadas pela Empresa Alfa no ano de 2017 do insumo de maior representatividade no processo de produção industrial da empresa: o Circuito Integrado Eletrônico (Wafer), com classificação fiscal 85423210.

Relevante desde já destacar que, para garantir a privacidade da empresa objeto do estudo, aos dados monetários disponibilizados foi aplicado multiplicador de conhecimento exclusivo da autora do estudo. Além disso, a pedido da própria empresa, optou-se por chamá-la de Empresa Alfa como forma de garantir o sigilo necessário.

1.4 Justificativa do Estudo

Especialmente em relação ao Recof - Sped, por tratar-se de regime aduaneiro especial introduzido mais recentemente pela legislação tributária brasileira, ainda são raros os estudos publicados, fazendo com que esta pesquisa seja importante por divulgar a sua existência.

O estudo também é relevante para a Empresa Alfa, por disponibilizar informações a respeito das consequências tributárias de cada um dos dois regimes, servindo de subsídio na tomada de decisão relativamente a qual deles utilizar futuramente.

Ainda, pode-se destacar a importância do estudo para as demais empresas que utilizam insumos importados na fabricação de produtos exportados, por

possibilitar a replicação da metodologia utilizada, permitindo a identificação dos reflexos tributários associados a cada um dos regimes aduaneiros especiais.

Finalmente, cabe enfatizar a relevância da pesquisa para a sua autora, tendo em vista que permitiu ampliar o seu conhecimento a respeito dos regimes tributários especiais e aplicá-lo a uma situação prática que faz parte da rotina dos profissionais da área contábil.

1.5 Estrutura do Trabalho

Este trabalho está estruturado em cinco capítulos. No primeiro capítulo foi apresentada a introdução, com a contextualização do tema, a definição do problema de pesquisa e dos objetivos do estudo, a justificativa da relevância da pesquisa e a sua delimitação.

No segundo capítulo é apresentado o referencial teórico, construído a partir da revisão da bibliografia sobre o tema objeto do estudo, formando o alicerce teórico necessário para o desenvolvimento da parte prática.

O terceiro capítulo trata da metodologia da pesquisa, classificando-a em relação a diferentes critérios e descrevendo, o plano de coleta, tratamento e análise dos dados, além das limitações do método utilizado.

Na sequência, no quarto capítulo é apresentada a parte prática do estudo que consistiu na quantificação dos reflexos tributários da utilização do Drawback Suspensão e do Recof - Sped para a Empresa Alfa.

Por fim, o quinto e último capítulo contém a conclusão a que se chegou com o desenvolvimento do estudo e a resposta ao problema de pesquisa.

Terminada a análise dos aspectos introdutórios da pesquisa, no próximo capítulo do estudo é apresentado o referencial teórico.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O objetivo do referencial teórico, de acordo com Vergara (2009), é apresentar pesquisas já efetuadas por outros autores sobre o tema do estudo, ou mais especificamente, sobre o problema de pesquisa, construindo o embasamento conceitual necessário. Neste capítulo, é apresentado o referencial teórico decorrente da pesquisa bibliográfica realizada, iniciando com a conceituação de Contabilidade Tributária.

2.1 A Contabilidade Tributária

A Contabilidade Tributária, nas palavras de Luz (2014), é a área de conhecimento que trata do impacto dos tributos sobre o patrimônio das organizações. Neste item do estudo, além de definições de Contabilidade Tributária, são destacadas as suas principais atribuições, especialmente aquelas voltadas a identificação de incentivos fiscais.

2.1.1 Definições de Contabilidade Tributária

Fabretti (2007, p. 30), com base em conceituação estabelecida no Congresso Brasileiro de Contabilidade realizado em 1924, apresenta a seguinte definição de contabilidade:

Contabilidade é a ciência que estuda, registra e controla o patrimônio e as mutações que nele operam os atos e fatos administrativos, demonstrando no final de cada exercício social o resultado obtido e a situação econômico-financeira da entidade.

As definições de Contabilidade Tributária apresentadas pelos autores pesquisados têm elementos comuns com a conceituação de Contabilidade elaborada por Fabretti. E nem poderia ser diferente, na medida em que se trata de uma das áreas da Contabilidade.

Nesta linha, Oliveira et al. (2015) conceituam Contabilidade Tributária como sendo o ramo da contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, identificando e demonstrando o impacto dos diferentes tributos sobre o patrimônio empresarial.

Para Pêgas (2017), a Contabilidade Tributária nasce da associação do Direito Tributário e da Contabilidade e caracteriza-se por ser a área de conhecimento que, utilizando integradamente princípios e normas tributárias e contábeis, fornece informações a respeito das mutações patrimoniais decorrentes dos tributos aos quais as entidades se sujeitam.

De forma muito semelhante, Fabretti (2007, p. 29) define Contabilidade Tributária como “[...] o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada.”

Portanto, conforme Fabretti (2007), Oliveira et al. (2015) e Pêgas (2017), pode-se concluir que a Contabilidade Tributária é o ramo da Contabilidade que tem por objeto os tributos incidentes nas diversas operações empresariais, identificando e quantificando os seus reflexos sobre o resultado e o patrimônio das entidades.

Além de disponibilizar informações a respeito desses reflexos a todos os seus usuários, a Contabilidade Tributária tem atribuições específicas que são apresentadas no próximo item do estudo.

2.1.2 Atribuições e Funções da Contabilidade Tributária

Para Fabretti (2007), uma das funções da Contabilidade Tributária é apurar, em conformidade com a legislação vigente, todos os tributos devidos pelas empresas.

Segundo Oliveira (2013, p. 5),

O Estado, por causa de sua constante busca por recursos para financiar seus gastos, utiliza-se das informações geradas pela Contabilidade. E em grande parte, tais recursos são oriundos das atividades empresariais na forma de tributos. Assim, a Contabilidade Tributária tem como uma de suas funções o uso de regras e princípios próprios para interpretar e aplicar as normas legais provenientes da legislação tributária e apurar rigorosamente os proventos que devem ser tributados das empresas.

Além do seu papel no atendimento das obrigações tributárias, Luz (2014) destaca as atribuições da Contabilidade Tributária relacionadas ao fornecimento de orientações e informações a respeito dos tributos, especialmente no que tange a identificação de planejamentos fiscais capazes de, dentro da legalidade, proporcionar a redução da carga tributária.

Reunindo as atribuições destacadas por Fabretti (2007), Luz (2014) e Oliveira (2013), Oliveira et al. (2015) classificam as atribuições da Contabilidade Tributária em três grandes segmentos:

- a) escrituração e controle, com destaque para a apuração dos tributos e o atendimento das obrigações acessórias, como a escrituração fiscal e a apresentação das diversas declarações aos fiscos;
- b) orientação fiscal, tanto para outros setores e unidades da empresa, como para os funcionários responsáveis pela área fiscal;
- c) planejamento tributário relativamente ao estudo das diversas alternativas legais de redução da carga tributária.

Portanto, Fabretti (2007), Luz (2014), Oliveira (2013) e Oliveira et al. (2015) apontam que as atribuições da Contabilidade Tributária não se restringem ao cumprimento das obrigações tributárias, na medida em que ela também participa ativamente do gerenciamento das questões tributária, mais especificamente nos processos de planejamento e controle, com o fornecimento de informações essenciais à tomada de decisões. Na sequência, é apresentada situação específica, relacionada aos incentivos fiscais, em que a Contabilidade Tributária tem papel relevante.

2.1.3 Papel da Contabilidade Tributária na Identificação de Incentivos Fiscais

Conforme Luz (2014, p. 23), “A contabilidade tem como finalidades principais a geração e a distribuição de informações que sejam úteis para o planejamento e o controle de um determinado patrimônio.” Dentre estas informações, incluem-se às relacionadas aos efeitos dos tributos sobre a estrutura patrimonial.

Uma das situações em que estas informações são importantes para as entidades está relacionada aos incentivos fiscais. Rezende, Pereira e Alencar (2010) destacam que os governos utilizam os tributos como instrumentos de política econômica e fiscal, concedendo, por exemplo, incentivos fiscais visando desenvolver certas regiões ou atividades. Cabe a Contabilidade Tributária identificar os incentivos fiscais existentes, avaliando se a empresa pode utilizá-los.

Oliveira et al. (2015) também destacam que a identificação e avaliação de incentivos fiscais que possam reduzir a carga fiscal é uma importante função da Contabilidade Tributária.

Na mesma linha, Oliveira (2013) alerta que a utilização dos tributos como instrumentos de política de desenvolvimento econômica pela União, Estados e Municípios, especialmente mediante a concessão de incentivos fiscais, é prática constante. Isto faz com que a Contabilidade Tributária precise estar atenta para utilizá-los na busca da redução da carga tributária empresarial.

Assim, conforme Luz (2014), Oliveira (2013), Oliveira et al. (2015) e Rezende, Pereira e Alencar (2010), dentre as atribuições da Contabilidade Tributária, está o desenvolvimento de estudos visando a utilização de incentivos fiscais, observando todos os requisitos estabelecidos pela legislação de regência desses incentivos.

O próximo item do estudo trata, de forma mais detalhada, dos incentivos fiscais, apresentando definições e analisando os fatores que levam a sua concessão por parte do Estado.

2.2 Incentivos Fiscais na Importação

Neste item do estudo, além de definir incentivos fiscais, são destacados os seus principais objetivos e apresentadas as espécies de incentivos fiscais concedidos aos importadores brasileiros.

2.2.1 Definição de Incentivos Fiscais.

De acordo com Fabretti (2007), os tributos são a principal fonte de financiamento do Estado e se destinam a fazer frente às despesas públicas. Todavia, os tributos também são utilizados com finalidades não arrecadatórias, caracterizando o que se denomina de extrafiscalidade:

[...] para atingir outros fins de interesse do Estado, este pode abrir mão de parte da arrecadação deles, a fim de incentivar determinadas atividades (exemplos: cultura, programas especiais, alimentação do trabalhador, desenvolvimento tecnológico industrial ou agrícola etc.) ou desenvolvimento de determinadas regiões. (FABRETTI, 2007, p. 279).

No mesmo sentido, Garcia (2011) destaca que os incentivos fiscais concedidos pelo Estado são exemplos clássicos da extrafiscalidade dos tributos, na

medida em que são instrumentos fiscais que tem por finalidade dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais.

Segundo Pires (2007, p. 19), “Os incentivos fiscais são instrumentos de desoneração tributária, aprovada pelo próprio ente federativo autorizado à instituição do tributo, [...], com o propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico.”

Os incentivos fiscais, nas palavras de Melo (2007), correspondem à parcela das receitas públicas que o Estado abdica em prol dos contribuintes, com o objetivo de proporcionar o bem comum da sociedade, especialmente no que tange a melhora da qualidade de vida dos cidadãos.

Elali (2007, p. 48) define os incentivos fiscais como sendo “[...] instrumentos hábeis para a intervenção estatal sobre o domínio econômico, incentivando determinados comportamentos por parte dos agentes econômicos, vinculados, é óbvio, aos interesses públicos.”

Assim, pode-se concluir com base em Elali (2007), Fabretti (2007), Garcia (2011), Melo (2007) e Pires (2007), que os incentivos fiscais são instrumentos extrafiscais caracterizados pela desoneração tributária que é concedida pelo Estado com o intuito de estimular determinados comportamentos por parte dos agentes econômicos. Na sequência, é aprofundada a análise dos objetivos dos incentivos fiscais.

2.2.2 Objetivos dos Incentivos Fiscais

Os incentivos fiscais, segundo Brogini (2013), são concedidos com o intuito de promover o desenvolvimento, impulsionar determinada área da economia ou até mesmo reduzir as desigualdades sociais.

Cassone (2017) destaca que os incentivos fiscais sempre visam o bem-estar da sociedade, apresentando os mais variados objetivos, como o crescimento das exportações, o desenvolvimento de regiões carentes, a geração de empregos e o incremento da produção.

Outro objetivo dos incentivos fiscais, nas palavras de Fabretti (2007), consiste em reduzir os tributos incidentes na importação para estimular a concorrência e reduzir os preços ao consumidor.

Para Elali (2007) os incentivos fiscais têm por objetivo fomentar atividades econômicas nas regiões menos desenvolvidas da nação, estimulando determinadas atividades consideradas prioritárias.

Percebe-se, portanto, que Brogini (2013), Cassone (2017), Elali (2007) e Fabretti (2007) destacam diversos objetivos dos incentivos fiscais, mas todos eles vinculados a melhora nas condições econômicas e sociais da população.

Considerando que o tema deste estudo é a análise dos reflexos tributários de incentivos fiscais às importações, na sequência são apresentadas as principais espécies de incentivos nesta área.

2.2.3 Espécies de Incentivos Fiscais na Importação

De forma genérica, Ashikaga (2014) esclarece que os incentivos fiscais na importação se caracterizam pela desoneração tributária. Ainda conforme Ashikaga (2014), essa desoneração se dá mediante a aplicação de diferentes mecanismos aos tributos incidentes na importação (ICMS, IPI, II, PIS, COFINS):

- a) não incidência;
- b) imunidade;
- c) isenção;
- d) redução de base de cálculo;
- e) suspensão;
- f) diferimento.

A não-incidência, de acordo com Coelho (2006), corresponde a toda situação que escapa da hipótese de incidência, ficando fora dos limites do campo tributário, em função de não corresponder ao que a lei descreve como fato gerador do tributo.

Para Ashikaga (2014, p. 149), a imunidade “É uma hipótese de isenção ou não incidência constitucionalmente qualificada.” Isto porque, ainda segundo Ashikaga (2014), a imunidade é uma restrição da autoridade de tributar estabelecida pela própria Constituição Federal.

Segundo o Código Tributário Nacional (CTN) art. 176, “A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e,

sendo caso, o prazo de sua duração.” (BRASIL, 1966). Ou seja, a isenção é uma exoneração tributária instituída por lei.

Conforme Machado (2010), imunidade é a retirada da hipótese de ocorrência tributária constitucionalmente nomeada, enquanto que isenção é a exclusão da possibilidade de incidência tributária infraconstitucionalmente qualificada.

Acerca da redução de base de cálculo, Ashikaga (2014) esclarece que se trata de incentivo fiscal que se aplica a uma atividade tributada, com a dispensa do recolhimento de parte do tributo, caracterizando uma isenção parcial.

No que diz respeito a suspensão de tributos, Jardim (2016) assevera que nessa situação ocorre o fato gerador, mas o tributo fica suspenso condicionado a evento futuro definido na legislação.

O diferimento pode ser considerado uma postergação do pagamento do tributo, transportando-o para uma circunstância superveniente, onde há a mudança do sujeito passivo do compromisso tributário, caracterizando transferência da obrigação a um terceiro. (ASHIKAGA, 2014).

Portanto, conforme Ashikaga (2014), Coelho (2006), Jardim (2016) e Machado (2010), os incentivos fiscais às importações, aplicáveis aos diversos tributos que incidem nessas operações, podem apresentar as mais diferentes características, mas tendo em comum a extinção, redução ou postergação do pagamento desses tributos.

De uma forma mais específica, Meira (2014) aponta diversos regimes aduaneiros especiais que igualmente caracterizam incentivos fiscais às importações, a maioria deles com isenção ou suspensão de tributos na importação de insumos ou equipamentos:

- a) zonas de processamento de exportações (ZPE);
- b) entreposto industrial sob controle informatizado (RECOF);
- c) drawback;
- d) zona franca de manaus e áreas de livre comércio;
- e) programa de apoio ao desenvolvimento tecnológico da indústria de semicondutores (PADIS);
- f) programa de apoio ao desenvolvimento da indústria de equipamentos para a TV digital (PADTV);

- g) regime especial de aquisição de bens de capital para empresas exportadoras (RECAP);
- h) regime especial de incentivos para o desenvolvimento de infraestrutura (REIDI);
- i) regime especial de tributação para a plataforma de exportação de serviços de tecnologia da informação (REPES).
- j) regime tributário para incentivo à modernização e à ampliação da estrutura portuária (REPORTO);
- k) regime aduaneiro especial de exportação e importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e gás natural (REPETRO)
- l) regime especial para a indústria aeronáutica brasileira (RETAERO).

Ainda que sejam muitos os regimes especiais citados, considerados os objetivos deste trabalho, na sequência somente dois deles – Drawback e Recof - Sped – são detalhados.

2.3 Tributos Incidentes na Importação de Insumos

No Brasil, de acordo com Bizelli e Barbosa (2001), além do Imposto de Importação (II), outros tributos também têm como fato gerador a entrada de produtos no território nacional.

Ashikaga (2014) esclarece que os tributos incidentes na importação são o Imposto de Importação (II), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM).

Considerados os objetivos deste estudo, na sequência, são apresentados aspectos relevantes relativamente a tais tributos, especificamente no que se refere à importação de insumos.

2.3.1 Imposto de Importação e IPI

Segundo Brogini (2013, p. 53),

O II é um tributo federal, ou seja, somente a União tem competência para instituí-lo (CF, art. 153, I). Incide sobre a entrada de produto estrangeiro em território aduaneiro, ou seja, em território nacional. Está legalmente previsto na Constituição Federal, no CTN, no Regulamento Aduaneiro e em diversas legislações esparsas, entre elas o Decreto-Lei nº 37/1966. Além disso, deve se adequar aos compromissos firmados pelo Brasil em tratados internacionais, entre os quais merecem destaque os do Mercosul e da OMC.

Ainda de acordo com Brogini (2013), o Imposto de Importação, pelo seu caráter extrafiscal, não se sujeita ao princípio da legalidade, não havendo necessidade de ser instituído por lei, e nem da anterioridade, podendo ser exigido no próprio ano em que for criado.

O fato gerador do Imposto de Importação, nos termos do art. 72 do Regulamento Aduaneiro (RA), aprovado pelo Decreto nº 6.759/09, é a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional. Na importação de insumos, considera-se ocorrido o fato gerador do Imposto de Importação na data do registro da declaração de importação para fins de despacho aduaneiro (art. 73 do Decreto nº 6.759/09). (BRASIL, 2009).

De acordo com os art. 75 e 76 do Decreto nº 6.759/09, a base de cálculo do II é o valor aduaneiro da mercadoria importada. Integram o valor aduaneiro as seguintes parcelas:

- a) o valor pago (ou a pagar) pela mercadoria;
- b) o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;
- c) os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada ao porto ou ao aeroporto alfandegado de descarga ou ao ponto de fronteira alfandegado;
- d) o custo do seguro da mercadoria durante as operações de que tratam os itens b e c. (BRASIL, 2009).

Ainda, o art. 97 do Decreto nº 6.759/09 estabelece que os valores expressos em moeda estrangeira deverão ser convertidos em moeda nacional à taxa de câmbio vigente na data em que se considerar ocorrido o fato gerador do Imposto de Importação. (BRASIL, 2009).

Para apuração do valor do Imposto de Importação, sobre a base de cálculo são aplicadas as alíquotas fixadas na Tarifa Externa Comum, conforme dispõem o art. 90 do Regulamento Aduaneiro. Essas alíquotas são variáveis e dependem da classificação fiscal da mercadoria importada. (BRASIL, 2009).

De acordo com Bizelli e Barbosa (2001, p. 111),

As alíquotas do Imposto de Importação se encontram especificadas na Tarifa Externa Comum (TEC), que se apoia na codificação da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). É importante observar que, em função do Mercosul, a exigência do imposto aduaneiro no ingresso de mercadorias importadas da Argentina, do Paraguai e do Uruguai somente ocorrerá em situações legalmente previstas. [...]. As isenções ou reduções do Imposto de Importação são concedidas através de lei ou de ato internacional, podendo ser vinculadas à qualidade do importador ou à destinação dos bens. Quando decorrentes de ato internacional, somente beneficiarão mercadoria originária do país beneficiário.

Outro tributo incidente na importação de insumos é o IPI. Segundo Ashikaga (2014, p. 14), o IPI é o “Imposto federal incidente sobre operações com produtos industrializados, nacionais ou estrangeiros, efetuadas por industrial ou equiparado a industrial.”

Ainda Ashikaga (2014) esclarece que, assim como o Imposto de Importação, o IPI não cumpre os princípios da legalidade e da anterioridade, graças ao seu caráter extrafiscal, e por simples decreto do Poder Executivo, a sua alíquota pode ser alterada, podendo vigorar a contar de noventa dias da sua publicação no Diário Oficial da União, de acordo com o princípio da noventena ou anterioridade nonagesimal.

De acordo com o art. 35, inciso I, do Decreto nº 7.212/10 (Regulamento do IPI – RIPI/10), constitui fato gerador do IPI o desembaraço aduaneiro da mercadoria de procedência estrangeira, sendo o importador contribuinte do IPI. (BRASIL, 2010).

Na importação de insumos, a base de cálculo do IPI, nos termos do art. 190, inciso I do RIPI/10, é o valor que serviria de base de cálculo do imposto de importação, por ocasião do despacho aduaneiro, acrescido do montante desse imposto e encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis. (BRASIL, 2010).

Para apuração do IPI devido na importação, a base de cálculo será multiplicada pela alíquota constante da Tabela de Incidência do Imposto sobre

Produtos Industrializados (TIPI) de acordo com a classificação fiscal do produto importado, conforme art. 189 do RIPI/10. (BRASIL, 2010).

A respeito da apuração do IPI devido na importação, Bizelli e Barbosa (2001, p. 119) esclarecem:

[...] o imposto será calculado mediante a aplicação da alíquota do produto, constante da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), sobre o valor que servir ou que serviria de base para cálculo do tributo aduaneiro, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desse tributo e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis.

De acordo com Fabretti (2007), por determinação constitucional, o IPI é um imposto não cumulativo, podendo ser compensado o valor pago na operação anterior. Assim, na aquisição de insumos que são empregados na industrialização de produtos tributados destinados à venda, fica assegurado ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado. (FABRETTI, 2007).

Especificamente em relação aos insumos importados, o art. 226 do RIPI/10 autoriza os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados a creditar-se do IPI pago no desembaraço aduaneiro. Portanto, o IPI pago na importação de insumos, gera crédito para o estabelecimento importador. (BRASIL, 2010).

Analizados aspectos da legislação de regência do II e do IPI aplicáveis às importações, na sequência são apresentados o PIS Importação e a COFINS Importação.

2.3.2 PIS Importação e COFINS Importação

Brogini (2013) esclarece que o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) também são tributos que incidem sobre as importações.

De acordo com o art. 3º, inciso I, da Lei nº 10.865/04, constitui fato gerador do PIS Importação e da COFINS Importação a entrada de bens estrangeiros no território nacional. (BRASIL, 2004).

O art. 4º da Lei nº 10.865/04 estabelece que, na importação de insumos, se considera ocorrido o fato gerador do PIS Importação e da COFINS Importação:

- a) na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo;
- b) no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de bens constantes de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria tenha sido apurado pela autoridade aduaneira;
- c) na data do vencimento do prazo de permanência dos bens em recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento. (BRASIL, 2004).

A base de cálculo do PIS Importação e da COFINS Importação, nos termos do art. 7º da Lei nº 10.865/04, com a redação dada pela Lei nº 12.865/13, é o valor aduaneiro das mercadorias importadas. Lembrando que o valor aduaneiro corresponde ao valor pago pela mercadoria, acrescido dos gastos com transporte, seguro, carga, descarga e manuseio das mercadorias importadas até a sua chegada ao porto, aeroporto ou ponto de fronteira alfandegado. (BRASIL, 2013).

As alíquotas aplicadas sobre a base de cálculo para apuração do PIS e da COFINS na importação de insumos são as seguintes (art. 8º da Lei nº 10.865/04, com a redação dada pela Lei nº 13.137/15, art. 1º):

- a) 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e
- b) 9,65% (nove inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), para a Cofins-Importação. (BRASIL, 2015).

De acordo com o art. 9º da Lei nº 10.865/04, dentre outras hipóteses, são isentos do PIS Importação e da COFINS Importação os insumos importados sob o regime aduaneiro especial de Drawback, na modalidade de isenção. (BRASIL, 2004).

Já o art. 14, caput, da Lei nº 10.865/04 dispõem que as normas relativas à suspensão do pagamento do imposto de importação ou do IPI vinculado à importação, relativas aos regimes aduaneiros especiais, aplicam-se também ao PIS Importação e a COFINS Importação. Assim, por exemplo, os dois tributos ficam suspensos nos casos de importação de insumos com base no Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado (RECOF). (BRASIL, 2004).

Para os importadores sujeitos à sistemática não cumulativa de apuração do PIS e da COFINS, o art. 15 da Lei nº 10.865/04 autoriza a tomada de créditos relativamente ao PIS Importação e a COFINS Importação efetivamente pagos, relativamente a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes. (BRASIL, 2004).

Ainda de acordo com o art. 15, § 3º, da Lei nº 10.865/04, com a redação dada pela Lei nº 13.137/15, os créditos serão apurados pela aplicação das alíquotas de 1,65% (PIS) e 7,6%(COFINS) sobre o valor aduaneiro dos insumos importados, acrescido do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição. (BRASIL, 2015).

Apresentados os aspectos mais relevantes relacionados ao PIS Importação e a COFINS Importação, no próximo item é analisada a legislação do ICMS incidente nas importações de insumos.

2.3.3 ICMS

Conforme Bizelli e Barbosa (2001, p. 119),

A Constituição Federal do Brasil, promulgada em 05 de outubro de 1988, criou o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, cuja competência tributária cabe aos Estados e ao Distrito Federal, observados os princípios legais orientadores do tributo, atualmente consubstanciados em Lei Complementar.

Ainda Bizelli e Barbosa (2001, p. 119) esclarecem a respeito do ICMS que o “[...] tributo incide, nas operações de importação, [...] ainda que se trate de bem destinado a consumo ou ao ativo do estabelecimento, e tem como fato gerador o desembaraço aduaneiro, pelo importador [...] da respectiva mercadoria ou bem.”

No Estado do Rio Grande do Sul, o ICMS é regulamentado pelo Decreto Estadual nº 37.699/97 (RICMSRS). Em relação às importações, o art. 2º, inciso IV, do RICMSRS estabelece que a entrada de mercadoria ou bem importados, qualquer que seja a sua finalidade, constitui fato gerador do ICMS. Complementando, o art. 4º do RICMSRS esclarece que ocorre o fato gerador do ICMS no momento do desembaraço aduaneiro das mercadorias ou bens importados do exterior. (RIO GRANDE DO SUL, 1997).

A base de cálculo do ICMS incidente nas importações, conforme art. 16 do RICMSRS, corresponde ao somatório das seguintes parcelas:

- a) valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação;
- b) imposto de importação (II);
- c) imposto sobre produtos industrializados (IPI);
- d) imposto sobre operações de câmbio;
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras (aquelas verificadas até a saída da mercadoria da repartição alfandegária). (RIO GRANDE DO SUL, 1997).

De acordo com Fabretti (2007), o ICMS é um tributo não cumulativo, sendo abatido do imposto devido em cada operação de venda o valor pago na operação anterior de compra. Neste sentido, o art. 30 do Decreto Estadual nº 37.699/97, estabelece que o ICMS é um imposto não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, com o montante cobrado nas anteriores. (RIO GRANDE DO SUL, 1997).

De forma mais específica, o art. 31, inciso II, letra “a”, do RICMSRS autoriza o crédito do ICMS comprovadamente pago relativamente à entrada no estabelecimento do destinatário de mercadorias importados do exterior. (RIO GRANDE DO SUL, 1997).

Após a apresentação das regras tributárias aplicáveis ao ICMS incidente na importação de insumos no Estado do Rio Grande do Sul, o próximo item trata do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM).

2.3.4 O Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM)

Conforme Ashikaga (2014, p. 61), o AFRMM é um dos tributos incidentes na importação:

O Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) é uma contribuição parafiscal, de acordo com a Súmula nº 553 do STF, sendo atualmente considerado como Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) e, portanto, um tributo que incide sobre o frete marítimo cobrado pelas empresas brasileiras e estrangeiras de navegação que

operem em porto brasileiro, de acordo com o conhecimento de embarque e o manifesto de carga, sendo destinado a atender aos encargos da intervenção da União no apoio ao desenvolvimento da marinha mercante e da indústria de construção e reparação naval brasileiras, constituindo fonte básica do Fundo da Marinha Mercante (FMM).

Na mesma linha, Bizelli e Barbosa (2001, p. 120) destacam que o AFRMM “[...] no que concerne à importação, é um adicional calculado sobre o frete, [...] pelo transporte de qualquer carga na entrada em porto nacional de descarga, na navegação de longo curso, ressalvadas as isenções previstas em lei.”

De acordo com o art. 4º da Lei nº 10.893/04, o fato gerador do AFRMM é o início efetivo da operação de descarregamento da embarcação em porto brasileiro, sendo que não haverá a incidência do tributo em relação:

- a) a navegação fluvial e lacustre, exceto sobre cargas de graneis líquidos, transportadas no âmbito das regiões norte e nordeste;
- b) ao frete relativo ao transporte de mercadoria submetida à pena de perdimento. (BRASIL, 2004).

Segundo Ashikaga (2014), a base de cálculo do AFRMM é o valor do frete hidroviário da carga descarregada, sendo sobre essa base de cálculo aplicadas as alíquotas de 25% (vinte e cinco por cento) para navegações de longo curso, 10% (dez por cento) para navegações de cabotagem e 40% (quarenta por cento) para navegação fluvial e lacustre.

O art. 5º da Lei nº 10.893/04 estabelece que a base de cálculo do AFRMM é o frete, que é a remuneração do transporte aquaviário da carga de qualquer natureza descarregada em porto brasileiro, incluídas todas as despesas portuárias com a manipulação de carga e outras despesas de qualquer natureza a ela pertinentes. (BRASIL, 2004).

As alíquotas aplicáveis sobre a base de cálculo para determinação do AFRMM, nos termos do art. 6º da Lei nº 10.893/04, são de:

- I. 25% (vinte e cinco por cento) na navegação de longo curso;
- II. 10% (dez por cento) na navegação de cabotagem; e
- III. 40% (quarenta por cento) na navegação fluvial e lacustre, quando do transporte de graneis líquidos nas regiões Norte e Nordeste. (BRASIL, 2004).

Terminada a apresentação dos tributos incidentes nas importações de insumos, os próximos itens do estudo tratam de regimes especiais de importações: o Drawback e o Recof - Sped.

2.4 O Regime Aduaneiro Especial de Entrepasto Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado – RECOF

De acordo com Lopez e Gama (2011), os regimes aduaneiros especiais são operações de comércio exterior que gozam de incentivos fiscais como por exemplo a isenção ou suspensão dos tributos incidentes nas importações. Neste item do estudo é apresentado um destes regimes aduaneiros especiais: o Regime Aduaneiro Especial de Entrepasto Industrial sob Controle Informatizado (Recof).

2.4.1 Aspectos Gerais e Legislação de Regência

Os regimes aduaneiros especiais, dentre os quais se inclui o Recof, foram instituídos pelo Decreto-Lei nº 27/66. De acordo com Ashikaga (2014), o Recof se caracteriza pela importação, ou aquisição no mercado interno, com suspensão dos tributos federais, de mercadorias que posteriormente são industrializadas e exportadas, permitindo também que parte destas mercadorias importadas sejam nacionalizadas.

Lopez e Gama (2011) destacam que o Recof representa um incentivo às exportações, uma vez que permite a aquisição, no mercado interno ou externo, de insumos sem a incidência de tributos, reduzindo os custos dos produtos fabricados com a utilização desses insumos.

Segundo Ashikaga (2014, p. 264),

De acordo com o artigo 420 do Regulamento Aduaneiro, o Regime Aduaneiro Especial de Entrepasto Industrial sob Controle Informatizado (Recof) caracteriza-se pelo controle aduaneiro da entrada, da permanência e da saída de mercadorias, efetuado de forma individualizada, pelo estabelecimento importador habilitado, mediante um processo informatizado, utilizando um *software*, desenvolvido pelo beneficiário e que possibilite a interligação com sistemas informatizados de controle da Receita Federal, gerando um relatório mensal das mercadorias.

O Recof tem seu fundamento legal no art. 93 do Decreto-Lei nº 37/1966, nos arts. 59, 63 e 92 da Lei nº 10.833/2003 e no art. 14 § 2º da Lei nº 10.865/2004. Por

sua vez, o Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/09, trata do Recof nos arts. 420 a 426.

O Recof é regulamentado pela IN RFB nº 1.291/12, que em seu art. 2º dispõe que é permitido a empresa beneficiária do regime importar ou adquirir no mercado interno, com suspensão do pagamento de tributos, mercadorias a serem submetidas a operações de industrialização de produtos destinados à exportação ou ao mercado interno. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

As operações de industrialização que permitem a utilização do Recof, nos termos do § 1º do art. 2º da IN RFB nº 1.291/12, limitam-se a:

- a) montagem de produtos;
- b) transformação, beneficiamento e montagem de partes e peças utilizadas na montagem a que a se refere o item anterior;
- c) acondicionamento e reacondicionamento de partes e peças a serem comercializadas no mesmo estado em que foram importadas. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Ainda, o § 4º, do art. 2º da IN RFB nº 1.291/12 admite a aquisição ao amparo do regime de:

- a) produtos e suas partes e peças, inclusive usadas, para serem submetidos a testes de performance, resistência ou funcionamento ou utilizados no desenvolvimento de outros produtos;
- b) produtos estrangeiros, usados, para serem submetidos a operações de renovação, recondicionamento, manutenção ou reparo, na hipótese de produtos da indústria aeronáutica, inclusive suas partes e peças ou produtos dos setores automobilístico, de informática e telecomunicações e de semicondutores e componentes de alta tecnologia, constantes do Anexo I da IN RFB nº 1.291/12;
- c) produtos usados da indústria aeronáutica para desmontagem e posterior exportação ou reexportação, bem como hélices, rotores e suas partes, classificados no código 8803.10.00 da NCM e trens de aterrissagem e suas partes, classificados no código 8803.20.00 da NCM. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Apresentado de forma geral o Recof e as operações admitidas ao amparo do regime, na sequência são analisados os requisitos que devem ser cumpridos para admissão e manutenção no regime.

2.4.2 Requisitos e Exigências para Utilização do Regime

A utilização do Recof depende de prévia habilitação da empresa interessada pela Receita Federal, podendo habilitar-se a operar o regime (art. 4º da IN RFB nº 1.291/12):

- a) a empresa industrial fabricante dos produtos a que se referem as posições da NCM listadas no Ato Declaratório Executivo (ADE) de concessão do regime ou de partes e peças para esses produtos;
- b) a empresa que realize exclusivamente as operações de renovação ou recondicionamento, manutenção ou reparo de aeronaves e de equipamentos e instrumentos de uso aeronáutico. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

O art. 5º da IN RFB nº 1.291/12 estabelece os requisitos que devem ser atendidos pela empresa interessada em habilitar-se ao regime:

- a) situação de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional;
- b) possuir patrimônio líquido igual ou superior a dez milhões de reais (tratando-se de empresa que realize exclusivamente as operações de renovação ou recondicionamento, manutenção ou reparo de aeronaves e de instrumentos de uso aeroviário este limite é de cinco milhões de reais);
- c) dispor de sistema informatizado de controle de entrada, estoque e saída de mercadorias, de registro e apuração de créditos tributários devidos, extintos ou com pagamento suspenso, integrado aos sistemas corporativos da empresa no País, que permita livre e permanente acesso da RFB;
- d) possuir autorização para o exercício da atividade, expedida pela autoridade aeronáutica competente, se for o caso;

- e) não ter sido submetida ao regime especial de fiscalização de que trata o art. 33 da Lei nº 9.430/96, nos últimos três anos. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

A IN RFB nº 1.291/12, em seu art. 6º, estabelece que para se manter no Recof a empresa habilitada deve atender as seguintes obrigações:

- a) exportar produtos industrializados no valor mínimo anual equivalente a 50% (cinquenta por cento) do valor total das mercadorias importadas ao amparo do regime, no mesmo período, e não inferior a cinco milhões de dólares dos Estados Unidos;
- b) aplicar anualmente, na produção dos bens que industrializar, pelo menos 80% das mercadorias estrangeiras admitidas no regime. Este percentual fica reduzido a 75% se a empresa exportar no ano produtos industrializados com a utilização de mercadorias estrangeiras admitidas no regime em valor superior a cinco milhões de dólares americanos e reduzido a 70% se as exportações superarem cem milhões de dólares americanos. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Analisados os requisitos para habilitação ao regime e para manutenção de empresas habilitadas no Recof, na sequência são apresentados os procedimentos para a habilitação ao regime.

2.4.3 Procedimentos para Habilitação ao Regime

De acordo com Vazquez (2003), é de competência da Secretaria da Receita Federal a autorização para operar no Recof, podendo ser cancelada ou suspensa a qualquer momento a habilitação, quando ocorra descumprimento das condições definidas ou infringidas as disposições legais ou regulamentares, sem prejuízo da aplicação de penalidades específicas.

Segundo Lopez e Gama (2011, p. 333),

Para fins de autorização de regime aduaneiro especial, é comum a emissão de Ato Concessório (AC). A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) pode exigir, para deferimento de algum regime, a seu critério, prestação de

garantia relativa ao recolhimento, se necessário posteriormente, dos tributos suspensos, mediante depósito, fiança ou seguro aduaneiro.

De forma mais específica, a habilitação para operar no Recof deve ser requerida pelo interessado por meio do formulário constante do Anexo III da IN RFB nº 1.291/12, apresentado na unidade da Receita Federal com jurisdição sobre o domicílio de sua sede, acompanhado dos seguintes documentos (art. 11 da IN RFB nº 1.291/12):

- I. balanço ou balancete apurado no último dia do mês anterior ao da protocolização do pedido de habilitação;
- II. ato constitutivo, estatuto ou contrato social em vigor, devidamente registrado, em se tratando de sociedade comercial e, no caso de sociedade por ações, os documentos que atestem o mandato de seus administradores;
- III. documentação técnica relativa ao sistema informatizado referido no inciso III do art. 5º e indicação do nome e do número do registro no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) do profissional responsável por sua manutenção;
- IV. relação dos produtos ou família de produtos, classificados por seu código NCM, por ela industrializados;
- V. relação dos produtos classificados por seu código NCM, para os quais as partes e peças fabricadas se destinem, na hipótese de habilitação de fabricante destas;
- VI. indicação dos coeficientes técnicos das relações insumo produto, com as respectivas estimativas de perda, se for o caso, [...] para cada produto ou família de produtos industrializados pela empresa habilitada;
- VII. descrição do processo de industrialização e correspondente ciclo de produção;
- VIII. modelo de lançamentos contábeis de registro e controle de operação de entrada e saída de mercadorias, incluídas aquelas não submetidas ao regime, bem como dos correspondentes estoques;
- IX. (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1559, de 14 de abril de 2015);
- X. relação das operações de renovação ou recondicionamento e dos serviços de manutenção ou reparo que está autorizada a prestar; e
- XI. autorização para o exercício das atividades, expedida pela autoridade aeronáutica competente, quando for o caso. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Constatado o cumprimento de todos os requisitos estabelecidos pela legislação, a habilitação para o Recof será concedida pela RFB por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE), indicando os estabelecimentos da empresa e os seus fornecedores autorizados a operar o regime e a relação das posições da NCM as quais a empresa está autorizada a industrializar ao amparo do regime segundo o art. 14 da IN RFB nº 1.291/12. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

2.4.4 Tributos Suspensos em Função da Utilização do Recof

Nos termos do art. 307 do Regulamento Aduaneiro, para as operações amparadas pelo Recof fica suspenso o pagamento dos tributos incidentes nas importações ou nas aquisições no mercado interno. O prazo de suspensão dos tributos será de até um ano, prorrogável, a juízo da autoridade aduaneira, por período não superior, no total, a cinco anos. (BRASIL, 2009).

Em se tratando de aquisições junto a fornecedor nacional, as operações sairão com suspensão do IPI, do PIS e da Cofins, conforme autoriza o art. 28 da IN RFB nº 1.291/12. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Já no que se refere às importações, as operações ao amparo do Recof terão suspensão do AFRM, do Imposto de Importação, do IPI, do PIS e da COFINS incidentes sobre as importações, de acordo com os art. 260, 309 e 420 do Regulamento Aduaneiro. (BRASIL, 2009).

Atendidos as condições pactuadas, a suspensão se transforma em isenção, tanto em relação as aquisições no mercado interno como em relação às importações, cabendo o recolhimento dos tributos suspensos no caso de destinação para o mercado interno, conforme estabelecem os arts. 37 e 38 da IN RFB nº 1.291/12. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

De acordo com Vazquez (2003, p. 235): “A partir do desembaraço aduaneiro para admissão no regime, a empresa beneficiária responderá pela custódia e guarda das mercadorias na condição de fiel depositária.”

Ainda conforme Vazquez (2003, p. 235): “Findo o prazo fixado para a permanência da mercadoria no regime, serão exigidos, em relação ao estoque, os tributos suspensos, com os acréscimos legais cabíveis [...]”

No que diz respeito ao ICMS, tanto na importação como nas aquisições no mercado interno, conforme Ashikaga (2014), há a ocorrência do fato gerador do ICMS, sendo o tributo exigível pelos Estados.

Todavia, especificamente em relação ao Estado de São Paulo, Ashikaga (2014, p. 264-265) esclarece:

Todavia, o Estado de São Paulo criou o Regime Especial Simplificado de Exportação (artigos 450-A ao 450-I do RICMS/SP), o qual permite a importação de insumos com suspensão de ICMS, no mesmo período concedido pela Secretaria da Receita Federal, desde que sejam destinados à fabricação de mercadoria a ser exportada por contribuinte paulista

beneficiário desse Regime Especial, que abrange o Recof. O desembarque e o desembaraço dos insumos importados deverão ser realizados em território paulista.

Desse modo, o fisco paulista manteve o entendimento expressado na RC nº 574/01, considerando haver fato gerador de ICMS no Recof, mas permitiu a suspensão do imposto incidente na importação de insumos aplicados em bens exportados. Havendo destinação ao mercado interno desses insumos importados (limitado a 20% pela legislação aduaneira), o ICMS será devido (incluindo os acréscimos legais retroativos ao fato gerador).

Além disso, há previsão de suspensão do ICMS, subordinada à suspensão dos tributos federais incidentes na importação, conforme artigo 37, § 8º, 1, do RICMS/SP.

Portanto, conforme autores e legislações citados, sob o aspecto tributário, as vantagens da utilização do Recof decorrem da suspensão de tributos incidentes na importação (AFFRM, II, IPI, PIS e COFINS) ou nas aquisições no mercado interno (IPI, PIS e COFINS). Entretanto, haverá a incidência do ICMS tanto na importação como nas compras no mercado interno.

2.4.5 Extinção e Controle do Regime

No Recof, conforme Lopez e Gama (2011), o prazo para suspensão do pagamento de tributos que incidem na importação de mercadorias e extinção do regime é de um ano, podendo ser prorrogado por igual período.

No mesmo sentido, Ashikaga, (2014, p. 264) assim se manifesta:

Os insumos poderão ser importados com ou sem cobertura cambial, mas também poderão ser adquiridos no mercado interno com suspensão dos tributos federais, conforme a IN RFB nº 1.291/12. O prazo para a extinção desse regime aduaneiro especial é de até um ano, prorrogável por igual período.

O art. 30 da IN RFB nº 1.291/12 também determina que a aplicação do regime deverá ser extinta no prazo de um ano, contado da data do respectivo desembaraço aduaneiro ou aquisição no mercado interno, podendo ser prorrogado uma única vez, por igual período, pelo titular da unidade da RFB que jurisdiciona o beneficiário do regime. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

O art. 29 da IN RFB nº 1.291/12 estabelece que a extinção do Recof ocorrerá com a adoção, pelo beneficiário, de uma das seguintes providências:

- I. exportação:
 - a) do produto no qual a mercadoria, nacional ou estrangeira, admitida no regime tenha sido incorporada;

- b) da mercadoria estrangeira no estado em que foi importada; ou
- c) da mercadoria nacional no estado em que foi admitida.
- II. reexportação da mercadoria estrangeira admitida no regime sem cobertura cambial;
- III. transferência de mercadoria para outro beneficiário, a qualquer título;
- IV. despacho para consumo:
 - a) das mercadorias estrangeiras admitidas no regime e incorporadas a produto industrializado ao amparo do regime; ou
 - b) da mercadoria estrangeira no estado em que foi importada.
- V. destruição, sem o recolhimento dos tributos devidos, às expensas do interessado e sob controle aduaneiro, na hipótese de mercadoria importada sem cobertura cambial; ou
- VI. retorno ao mercado interno de mercadoria nacional, no estado em que foi admitida no regime, ou após incorporação a produto acabado, observado o disposto na legislação específica. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Analisadas as situações que, implementadas pelo beneficiário do regime, extinguem o Recof, no próximo item do estudo são apresentadas características de uma subespécie do Recof: O Recof - Sped.

2.4.6 O Recof - Sped

Mais recentemente, uma nova modalidade do Recof foi instituída. Trata-se do Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado do Sistema Público de Escrituração Digital (Recof - Sped) implementado pela Portaria Coana nº 47/16 e regulamentado pela IN RFB nº 1.612/16.

A maior parte dos dispositivos aplicáveis ao Recof, constantes da IN RFB nº 1.291/12 e já apresentados nos itens anteriores deste estudo, também são aplicáveis ao Recof - Sped. Dentre os aspectos comuns as duas modalidades, pode-se destacar a suspensão dos tributos nas importações (AFFRM, II, IPI, PIS e COFINS) e nas compras no mercado interno (IPI, PIS e COFINS) amparadas pelo regime, bem como os tipos de operações de industrialização admitidas pelo regime. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Todavia, em relação a outros aspectos, o Recof - Sped apresenta particularidades que são destacadas na sequência. No que se refere aos requisitos que devem ser atendidos pelos interessados a se habilitar ao regime, as principais diferenças são a desnecessidade de dispor de sistema informatizado integrado próprio, na medida em que os registros necessários ao controle das operações amparadas pelo Recof - Sped são feitos nos livros e declarações recepcionados pelo Sistema Público de Escrituração Digital (Sped). Também não se aplica ao

Recof – Sped a exigência de patrimônio líquido superior a dez milhões de reais. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016).

Assim, nos termos do art. 5º da IN RFB nº 1.612/16, para habilitar-se ao Recof - Sped a interessada deve atender os seguintes requisitos:

- a) regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional;
- b) estar adimplente com as obrigações de entrega da Escrituração Fiscal Digital (EFD), nos termos da legislação específica em vigor;
- c) possuir autorização para o exercício da atividade, expedida pela autoridade aeronáutica competente, se for o caso;
- d) não ter sido submetida ao regime especial de fiscalização de que trata o art. 33 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nos últimos 3 (três) anos;
- e) estar habilitada a operar no comércio exterior em modalidade diversa da limitada, prevista no art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.288, de 31 de agosto de 2012. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016).

Outra diferença em relação ao Recof geral diz respeito às obrigações que precisam ser atendidas para a manutenção da habilitação. No Recof – Sped é exigida a exportação de produtos industrializados no valor mínimo anual correspondente a 80% do valor total das mercadorias importadas ao amparo do regime (no Recof normal este percentual é de 50%). (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016).

Nos termos dos arts. 6º e 16 da IN RFB nº 1.612/16, para a manutenção da habilitação no Recof - Sped as obrigações do beneficiário do regime são:

- a) exportar produtos industrializados no valor mínimo anual equivalente a 80% do valor total das mercadorias importadas ao amparo do regime, no mesmo período, e não inferior a cinco milhões de dólares dos Estados Unidos da América;
- b) aplicar anualmente, na produção dos bens que industrializar, pelo menos 80% das mercadorias estrangeiras admitidas no regime;
- c) entregar regularmente a EFD;

- d) manter de forma segregada a escrituração fiscal das operações promovidas pelos estabelecimentos autorizados a operar o regime;
- e) escriturar o Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque integrante da Escrituração Fiscal Digital (EFD). (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016).

No que se refere aos procedimentos para habilitação ao sistema e a extinção do regime, os dispositivos da IN RFB nº 1.291/12 (Recof geral) e da IN RFB nº 1.612/16 (Recof - Sped) são semelhantes.

Apresentadas as características principais do Recof - Sped, no próximo item do estudo é analisado o Drawback que também é um regime aduaneiro especial utilizável por fabricantes de produtos exportados.

2.5 O Regime Especial Aduaneiro de Drawback

Drawback é uma palavra de origem inglesa de uso internacional e que tem como significado genérico, reembolso de direitos alfandegários, representando assim, incentivo fiscal. (RESENDE, 1986).

De acordo com Garcia (2011), o Drawback é um incentivo à exportação que possibilita ao fabricante ou produtor, importar insumos sem a incidência de tributos quando estes forem destinados a compor produtos que serão exportados.

Neste item do estudo, são analisados os principais aspectos da legislação tributária que trata do Drawback, com destaque para a apresentação das vantagens tributárias decorrentes da utilização do regime.

2.5.1 Considerações Gerais e Legislação de Regência

Segundo Vieira (2011, p. 131, grifo do autor),

O *drawback* é um regime aduaneiro especial e instrumento de estímulo às exportações que permite às empresas brasileiras adquirirem, a preços internacionais e desonerados de impostos, os insumos – matérias-primas, partes, peças e componentes – incorporados ou utilizados na fabricação, aperfeiçoamento ou modernização do produto a ser exportado, com o objetivo de proporcionar redução no custo final das exportações e obter melhores condições de competitividade no mercado internacional.

De forma mais específica, Ashikaga (2014, p. 236) esclarece que se trata de regime aduaneiro especial que “[...] possibilita às indústrias exportadoras importar insumos, matérias-primas, materiais secundários, embalagens, partes e peças, destinados a integrar produtos industrializados que, por sua vez, serão posteriormente reexportados.”

Garcia (2011) também destaca que o princípio básico do Drawback é a desoneração dos tributos incidentes sobre a importação de insumos que são empregados na produção de bens destinados à exportação.

A base legal desse incentivo está contida no Regulamento Aduaneiro, porém a Portaria nº 35, de 24/11/06, da Secex – Secretaria de Comércio Exterior, apresenta a sistemática administrativo-operacional do benefício, intitulando-o, de Regime Aduaneiro Especial de Drawback. A citada Portaria atribui ao Decex – Departamento de Operações de Comércio Exterior, a autonomia para a concessão, acompanhamento e verificação do cumprimento do compromisso de exportar. (GARCIA, 2011, p. 141).

A consequência da realização de operação sob Drawback segundo Resende (1986, p. 19), “consiste em suspender, isentar ou restituir tributos que incidem ou incidiram em produtos importados, vinculados à produção de mercadorias por exportar ou exportadas após processo de industrialização no País.”

Portanto, a partir de Ashikaga (2014), Garcia (2011), Resende (1986) e Vieira (2011), pode-se concluir que a principal característica do Drawback é permitir a importação de insumos sem incidência tributária, condicionando que esses insumos sejam empregados na fabricação de produtos posteriormente exportados.

Importante frisar que, desde 1º de outubro de 2008, com base na Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 1.460/08, revogada pela Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467/10, foi instituída modalidade de Drawback, denominada de Drawback verde e amarelo, permitindo a aquisição de mercadorias, no mercado interno, para incorporação em produto a ser exportado, por beneficiário do regime aduaneiro especial de Drawback, na modalidade suspensão. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2008).

Com base no disposto no art. 59, § 1º, da Lei nº 10.833/03, as aquisições de insumos no mercado interno ao amparo do Drawback verde e amarelo se dão com a suspensão de IPI, PIS e COFINS. (BRASIL, 2003).

Importante esclarecer que a Portaria Secex nº 35/06 foi revogada, sendo que atualmente a regulamentação consta da Portaria Secex nº 23, de 14 de julho de

2011. Assim, nos próximos itens, com base no disposto nestes dois atos legais (Regulamento Aduaneiro e Portaria Secex nº 23/11) são detalhados aspectos da legislação que trata do Drawback.

2.5.2 Modalidades de Drawback

Ashikaga (2014) destaca que, na esfera federal, o art. 383 do RA (Regulamento Aduaneiro) e a Portaria Secex nº 23/11 autorizam que o importador industrial utilize do regime Drawback nas modalidades suspensão, isenção ou restituição dos tributos federais.

O art. 383 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/09, estabelece que o regime de Drawback é considerado incentivo à exportação, e pode ser aplicado nas seguintes modalidades:

- a) 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;
- b) isenção dos tributos exigíveis na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado;
- c) restituição, total ou parcial, dos tributos pagos na importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada. (BRASIL, 2009).

No mesmo sentido, Bizelli e Barbosa, (2001) afirmam que o regime especial Drawback poderá ser concedido nas seguintes modalidades:

- a) 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;

- b) isenção dos tributos exigíveis na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalente à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produtos exportados;
- c) 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.

A diferença entre as modalidades isenção e suspensão, é que na suspensão as mercadorias industrializadas ainda não foram enviadas ao mercado externo, enquanto que na isenção, os produtos foram exportados e os insumos a serem importados são destinados à reposição dos insumos utilizados anteriormente. (ROCHA, 2003).

Resende (1986, p. 53), ao se referir ao Drawback Suspensão, esclarece que “[...] a importação nessa modalidade permite a entrada de insumos com suspensão de tributos e taxas, desde que esses insumos sejam destinados à utilização na industrialização de produto para futura exportação.”

O Drawback Suspensão, de acordo com Lopez e Gama (2011), se caracteriza pela suspensão dos tributos incidentes na importação de partes, peças, matérias-primas e componentes utilizados na industrialização de produto a ser exportado. Ainda de acordo com os autores, nessa modalidade o Ato Concessório autorizando a suspensão dos tributos deve ser emitido antes do embarque dos insumos no exterior, ou seja, antes da importação.

A modalidade de Drawback Isenção é apresentada por Resende (1986) como sendo o processo de reposição do estoque de produtos importados. Isto porque, a empresa industrial é autorizada a importar insumos com isenção de tributos, desde que comprove ter exportado produtos em cuja fabricação foram empregados insumos que haviam sido anteriormente importados com incidência de tributos.

Segundo Lopez e Gama (2011), no Drawback Isenção a empresa importa os insumos e paga os tributos correspondentes, utilizando-os na fabricação de produtos que são exportados. Ao exportar adquire o direito de novamente importar os insumos utilizados na fabricação, agora com isenção dos tributos.

Já no que se refere ao Drawback Restituição, Castro (2011) afirma que a modalidade se aplica aos casos em que a empresa tenha utilizado, na

industrialização de produtos exportados, insumos importados com recolhimento de tributos. Ainda de acordo com Castro (2011), após a exportação, a empresa pode requerer o crédito dos tributos pagos por ocasião da importação.

Caracterizadas as três modalidades de Drawback – Suspensão, Isenção e Restituição – na sequência são apresentados os requisitos para a utilização do incentivo fiscal.

2.5.3 Requisitos para a Utilização do Regime

Castro (2011) destaca duas condições essenciais para a utilização de qualquer das modalidades do Drawback:

- a) sejam importados insumos utilizados na fabricação;
- b) o produto no qual estes insumos são empregados sejam exportados.

Segundo Resende (1986, p. 23),

O produto importado destina-se a ser industrializado no País para posterior exportação da mercadoria resultante desse processo industrial. Embora possam ocorrer restrições na prática, o conceito legal de industrialização, expresso pelo Regulamento do IPI, compreende a transformação, o beneficiamento, a montagem, o acondicionamento ou reacondicionamento, a renovação ou recondicionamento; o produto importado destina-se a ser utilizado como insumo para a fabricação de mercadoria a ser exportada. O termo insumo tem sentido genérico, compreendendo as matérias-primas, materiais secundários e de embalagem, partes, peças e componentes, enfim, produtos utilizados em mercadorias exportadas ou por exportar.

Percebe-se, portanto, que a pessoa jurídica que pretende utilizar o Drawback, além de ser um estabelecimento industrial, precisa importar insumos e exportar os produtos fabricados com estes insumos. Importante, mais uma vez, esclarecer que, a partir de 2008, com a instituição do Drawback verde e amarelo, os insumos a serem empregados nos produtos exportados também podem ser adquiridos no mercado interno. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2008).

Ainda em relação a requisitos para operar no regime de Drawback, o art. 81 da Portaria Secex nº 23/11 estabelece que as empresas deverão estar habilitadas para operar em comércio exterior nos termos, nos limites e condições estabelecidos na legislação pertinente. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2011).

Além disso, de acordo com o art. 82 da Portaria Secex nº 23/11, são exigidos do interessado em utilizar o Drawback a habilitação ao sistema mediante requerimento solicitando a emissão de Ato Concessório e a aceitação de termo de responsabilidade. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2011).

Vieira (2011, p. 132), complementa dizendo que,

A solicitação de emissão do Ato Concessório deverá ser efetuada junto ao Departamento de Comércio Exterior, do Banco do Brasil, devendo o importador anexar a documentação comprobatória da importação e exportação, anteriormente à emissão da Declaração de Importação.

Adicionalmente, conforme arts. 83 e 85 da Portaria Secex nº 23/11, podem ser exigidos:

- a) certidão negativa de débitos (CND);
- b) laudo técnico com descrição do processo produtivo dos bens exportados, acompanhado da justificativa do índice que relaciona o valor das importações com o valor das exportações;
- c) a prestação de garantia, limitada ao valor dos tributos suspensos de pagamento, a qual será reduzida à medida que forem comprovadas as exportações. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2011).

Atendidos os requisitos estabelecidos pela legislação, Ashikaga (2014) afirma que o Ato Concessório de Drawback nas modalidades Suspensão e Isenção são expedidos pela Secretária de Comércio Exterior (SECEX), enquanto que no Drawback Restituição a Receita Federal do Brasil expedirá certificado de crédito à importação.

2.5.4 Incentivos Tributários nas Modalidades Suspensão e Isenção

Segundo Resende (1986), sob o aspecto tributário, as vantagens decorrentes da utilização do Drawback, nas modalidades Suspensão e Restituição, são as seguintes:

- a) redução do ônus tributário, na medida em que não são exigidos tributos não recuperáveis como é o caso do Imposto de Importação e o AFRMM;

- b) ganho financeiro em relação aos tributos recuperáveis incidentes na importação, como é o caso do IPI e do ICMS.

De forma semelhante, Castro (2011) aponta que a suspensão ou isenção do pagamento do Imposto de Importação e do AFRMM, tributos que não podem ser recuperados na escrituração fiscal, reduz de forma imediata o custo dos insumos importados. Ainda, em relação aos tributos incidentes na importação que podem ser recuperados posteriormente mediante créditos fiscais, como é o caso do IPI, ICMS, PIS e COFINS, o ganho com a utilização do Drawback é financeiro, na medida em que a empresa evita o desembolso antecipado de recursos. (CASTRO, 2011).

Ashikaga (2014) também destaca que as importações amparadas por Ato Concessório de Drawback não estão sujeitas a incidência de II, IPI, PIS, COFINS e AFRM e, em se tratando de Drawback Suspensão, também não haverá a incidência de ICMS. Ainda, nas aquisições no mercado interno, ao amparo do Drawback verde e amarelo, haverá a suspensão de IPI, PIS e COFINS. (ASHIKAGA, 2014).

A respeito do ICMS, no Estado do Rio Grande do Sul, o art. 9º, inciso XXII, do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto Estadual nº 37.699/97, estabelece a isenção de ICMS nas operações de importação amparadas por Drawback com suspensão do IPI e do II. (RIO GRANDE DO SUL, 1997).

Em relação aos tributos federais incidentes na importação, na modalidade Isenção do Drawback, os seguintes dispositivos do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 6.759/09 estabelecem:

- a) isenção do II: art. 136, inciso II, letra “g”;
- b) isenção do PIS e da COFINS: art. 256, inciso II, letra “f”;
- c) isenção do IPI: art. 245, inciso I. (BRASIL, 2009).

Já na modalidade Suspensão do Drawback, a base legal para a suspensão do II, do IPI, do PIS e da COFINS nas importações de insumos se encontra nos arts. 260 (PIS e COFINS) e 383, inciso I (II e IPI), do Regulamento Aduaneiro. (BRASIL, 2009).

Finalmente, no que tange ao AFRMM, a isenção nas operações de Drawback nas modalidades Isenção e Suspensão é autorizada pelo art. 14, inciso V, letra “c”, da Lei nº 10.893/04. (BRASIL, 2004).

Assim, especificamente em relação ao Drawback Suspensão que é objeto da parte prática do estudo, as empresas habilitadas ao regime aduaneiro especial estão autorizadas a importar insumos com a suspensão do II, IPI, PIS, COFINS, AFRMM e isenção do ICMS.

2.5.5 Comparativo Entre os Dois Regimes

Afim de facilitar a compreensão acerca dos dois regimes aduaneiros especiais estudados, Recof – Sped e Drawback Suspensão, este item foi elaborado, com as informações relevantes de cada uma das modalidades.

Quadro 1 - Comparativo Recof – Sped e Drawback Suspensão

	Recof – Sped	Drawback Suspensão
Abrangência	Operações de industrialização: montagem, transformação, beneficiamento, acondicionamento e reacondicionamento.	Operações de industrialização: montagem, transformação, beneficiamento, acondicionamento, reacondicionamento, atividades de criação e extrativista.
Tributos Isentos	II, IPI, PIS, COFINS, AFRMM, e ICMS no Estado de SP.	II, IPI, PIS, COFINS, AFRMM e ICMS em todos os Estados.
Órgãos Reguladores	Receita Federal	MDIC – concessão do benefício. Receita Federal – fiscalização.
Procedimentos para Habilitação	Solicitado via formulários na Receita Federal.	Requerido via sistema e Ato Concessório. Não possui o Bloco K como critério de habilitação.

Requisitos para Habilitação	Regularidade Fiscal (art. 33 Lei 9.430); Estar adimplente com as obrigações de entrega da Escrituração Fiscal Digital (EFD); Solicitar habilitação junto a RF; Exportar produtos industrializados no valor mínimo anual equivalente a 80% do valor total das mercadorias importadas ao amparo do regime e não inferior a US\$ 5 milhões; Aplicar anualmente, na produção de bens que industrializar, pelo menos 80% das mercadorias estrangeiras admitidas no regime.	Estar habilitada para operar no comércio exterior, nos termos, limites e condições estabelecidos na legislação pertinente; A manutenção ocorre por Ato, devendo cumprir com os compromissos de exportação (100%) do Ato Concessório, caso contrário, a empresa não perde o direito de operar pelo regime, mas é passível de sofrer penalizações.
------------------------------------	---	---

Fonte: Elaborado pela autora, com base em dados fornecidos pela Becomex.

Considerando que atualmente a empresa objeto da parte prática do estudo é beneficiária de outro regime aduaneiro especial – o PADIS – na sequência são destacados aspectos da legislação tributária que trata do regime.

2.6 Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores – PADIS

Desde o ano-calendário 2012, a empresa objeto da parte prática deste estudo é beneficiária do PADIS, estando previsto o término do benefício para o ano de 2021. Diante disso, nesse item do trabalho são apresentadas as principais características desse programa.

2.6.1 O PADIS: Aspectos Gerais e Beneficiários

O PADIS foi instituído pela Lei nº 11.484/07, com vigência a partir de 31/05/2007, data da publicação da lei no Diário Oficial da União, sendo regulamentado pelo Decreto nº 6.233/07. (BRASIL, 2007).

De acordo com o art. 2º da Lei nº 11.484/07, podem ser beneficiárias do Padis as pessoas jurídicas que realizam investimentos em pesquisa e desenvolvimento, isoladamente ou em conjunto, relativamente a:

- I. dispositivos eletrônicos semicondutores classificados nas posições 85.41 e 85.42 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, as atividades de:
 - a) concepção, desenvolvimento e projeto (design);
 - b) difusão ou processamento físico-químico; ou
 - c) corte, encapsulamento e teste;
- II. mostradores de informação (displays) de que trata o inciso 2º deste artigo, as atividades de:
 - a) concepção, desenvolvimento e projeto (design);
 - b) fabricação de elementos fotossensíveis, foto ou eletroluminescentes e emissores de luz; ou
 - c) montagem final do mostrador e testes elétricos e ópticos. (BRASIL, 2007).

Para ter direito a se beneficiar do PADIS, a pessoa jurídica deve exercer exclusivamente as atividades listadas no art. 2º da Lei nº 11.484/07. (BRASIL, 2007).

2.6.2 Benefícios Fiscais do PADIS

As pessoas jurídicas participantes do PADIS fazem jus a diversos benefícios fiscais. O art. 3º da Lei nº 11.484/07 estabelece que nas importações ou compras no mercado interno de insumos, máquinas, aparelhos, equipamentos e ferramentas computacionais (softwares) destinados às atividades apontadas no art. 2º da Lei nº 11.484/07 ficam reduzidas a zero as alíquotas:

- I. da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes sobre a receita da pessoa jurídica vendedora quando a aquisição for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do Padis;
- II. da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação quando a importação for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do Padis; e
- III. do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, incidente na importação ou na saída do estabelecimento industrial ou equiparado quando a importação ou a aquisição no mercado interno for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do Padis. (BRASIL, 2007).

A redução a zero das alíquotas somente se aplica aos insumos, máquinas e equipamentos com classificações fiscais relacionadas nos Anexos II e III do Decreto nº 6.233/07, com a redação dada pelo Decreto nº 8.247/14. (BRASIL, 2014).

Ainda, em função do disposto no art. 3º, § 5º, da Lei nº 11.484/07, o Poder Executivo também está autorizado a reduzir a zero a alíquota do Imposto de Importação incidente sobre insumos, máquinas, aparelhos, instrumentos, equipamentos e ferramentas computacionais utilizados no desenvolvimento das atividades elencadas no art. 2º da Lei nº 11.484/07. Caso autorizada, a redução do II se dará nas condições e pelos prazos constantes do projeto aprovada para cada pessoa jurídica. (BRASIL, 2007).

Outro benefício fiscal para os participantes do PADIS é a redução a zero das alíquotas do IPI, da COFINS e do IPI incidentes nas vendas no mercado interno de dispositivos referidos no art. 2º da Lei nº 11.484/07 e desde que a classificação fiscal dos produtos vendidos conste no Anexo I do Decreto nº 6.233/07, com a redação dada pelo Decreto nº 8.247/14. (BRASIL, 2014).

Ainda, o art. 4º da Lei nº 11.484/07 autoriza a redução a zero das alíquotas do IRPJ e do adicional do IRPJ em relação a parcela da base de cálculo que corresponda ao resultado da exploração das atividades de que trata o art. 2º da Lei nº 11.484/07. Essa redução fica condicionada a demonstração contábil, com clareza e exatidão, dos elementos que compõem as receitas, custos, despesas e resultados do período de apuração, referentes às vendas sobre as quais recaia a redução, segregados das demais atividades. (BRASIL, 2007).

Portanto, observadas as condições estabelecidas pela legislação, as pessoas jurídicas beneficiárias do PADIS não terão encargos relativos ao II, IPI, PIS e COFINS nas aquisições de insumos e nem terão débitos de IPI, PIS e COFINS nas vendas dos produtos por elas fabricadas. Além disso, em relação ao lucro associado ao desenvolvimento das atividades incentivadas, o IRPJ (inclusive o adicional) é reduzido a zero. (BRASIL, 2007).

2.6.3 Habilitação ao PADIS

Em conformidade com o art. 5º do Decreto nº 6.233/07, somente são beneficiárias do PADIS as pessoas jurídicas previamente habilitadas pela Receita Federal do Brasil. (BRASIL, 2007).

Essa habilitação está condicionada à aprovação, em portaria conjunta dos Ministros de Estado da Ciência, Tecnologia e Inovação e do Desenvolvimento,

Indústria e Comércio Exterior, de projeto de investimento em pesquisa e desenvolvimento apresentado até 31 de maio de 2015. (BRASIL, 2007).

De acordo com o art. 6º da Lei nº 11.484/07, a pessoa jurídica beneficiária do Padis deverá investir, anualmente, em atividades de pesquisa e desenvolvimento a serem realizadas no País, no mínimo, 5% (cinco por cento) do seu faturamento bruto no mercado interno, deduzidos os impostos incidentes na comercialização dos dispositivos de que trata o art. 2º dessa Lei e o valor das aquisições de produtos incentivados abrangidos pelo PADIS. (BRASIL, 2007).

A pessoa jurídica beneficiária do PADIS deverá encaminhar ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação, até 31 de julho de cada ano, os relatórios demonstrativos do cumprimento, no ano-calendário anterior, dos investimentos, conforme determina o art. 9º do Decreto nº 6.233/07. (BRASIL, 2007).

Com a apresentação da legislação vigente que rege o PADIS, encerra-se o referencial teórico do presente trabalho. No próximo capítulo são analisados os principais aspectos metodológicos do estudo.

3 METODOLOGIA

Segundo Andrade (2010, p. 117), “Metodologia é o conjunto de métodos ou caminhos que são percorridos na busca do conhecimento.” Neste capítulo é apresentada a metodologia utilizada no desenvolvimento do estudo, com destaque para a classificação da pesquisa, a forma de coleta, tratamento e análise dos dados, bem como as limitações do método.

3.1 Classificação da Pesquisa

As pesquisas podem ser classificadas sob diferentes critérios. No presente estudo foram utilizados os critérios sugeridos por Andrade (2010), classificando a pesquisa quanto à natureza, quanto à forma de abordagem do problema, quanto aos objetivos e quanto aos procedimentos utilizados.

3.1.1 Quanto à Natureza

Conforme Andrade, (2010, p. 111),

Quanto à natureza, a pesquisa pode constituir-se em um trabalho científico original ou em um resumo de assunto. Por trabalho científico original entende-se uma pesquisa realizada pela primeira vez, que venha a contribuir com novas conquistas e descobertas para a evolução do conhecimento científico. Naturalmente, esse tipo de pesquisa é desenvolvido por cientistas e especialistas em determinada área de estudo. O resumo de assunto é um tipo de pesquisa que dispensa a originalidade, mas não o rigor científico. Trata-se de pesquisa fundamentada em trabalhos mais avançados, publicados por autoridades no assunto, e que não se limita à simples cópia de ideias. A análise e interpretação dos fatos e ideias, a utilização de metodologia adequada, bem como o enfoque do tema de um ponto de vista original são qualidades necessárias ao resumo de assunto.

Com base nas considerações de Andrade, nota-se que a pesquisa realizada, quanto à sua natureza, pode ser classificada como resumo do assunto. Isto porque o estudo se propõe a responder a um problema específico, baseando-se na análise de uma situação concreta envolvendo a importação de insumos pela Empresa Alfa.

3.1.2 Quanto à Forma de Abordagem do Problema

Em relação a forma de abordagem do problema, as pesquisas podem ser classificadas em quantitativas e qualitativas. De acordo com Roesch (2013, p. 130), a pesquisa quantitativa é indicada “[...] se o propósito do projeto implica medir relações entre variáveis (associação ou causa-efeito), ou avaliar o resultado de algum sistema ou projeto.”

Para Beuren (2003) a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta como no tratamento de dados, visando identificar e classificar a relação entre variáveis e a relação de causa e efeito entre fenômenos.

Em relação à pesquisa qualitativa, Roesch (2013, p. 154) afirma que: “A pesquisa qualitativa é apropriada para a avaliação formativa, quando se trata de melhorar a efetividade de um programa, ou plano, ou mesmo quando é o caso da proposição de planos.”

Beuren (2003) destaca que a pesquisa qualitativa é caracterizada por análise mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado, sem a utilização de instrumentos estatísticos.

Diante da diferenciação estabelecida pelas autoras citadas, quanto à forma de abordagem do problema de pesquisa pode-se classificar a presente pesquisa como sendo qualitativa. Isto porque, além de não ter submetido os dados coletados a qualquer tratamento estatístico, buscou-se analisar em profundidade, sob o aspecto tributário, dois regimes aduaneiros especiais – o Drawback Suspensão e o Recof - Sped – com o intuito de identificar o menos oneroso para a Empresa Alfa.

3.1.3 Quanto aos Objetivos

Andrade (2010) classifica as pesquisas quanto aos seus objetivos em exploratória, descritiva e explicativa. Ainda conforme Andrade (2010, p. 112), “[...] são finalidades de uma pesquisa exploratória, [...], proporcionar maiores informações sobre determinado assunto; facilitar a delimitação de um tema de trabalho; definir os objetivos [...] para o trabalho que se tem em mente.”

Vergara (2009) afirma que a pesquisa exploratória é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado, tendo a natureza de sondagem.

A pesquisa descritiva, de acordo com Gil (1999), tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou, ainda, o estabelecimento de relação entre variáveis.

Na pesquisa descritiva, por sua vez, os fatos são apenas observados, analisados, registrados, classificados e interpretados, sem a interferência do pesquisador. (ANDRADE, 2010).

Ainda Andrade (2010, p. 112-113) caracteriza da seguinte forma a pesquisa explicativa,

Esse é um tipo de pesquisa mais complexo, pois, além de registrar, analisar e interpretar os fenômenos estudados, procura identificar seus fatores determinantes, ou seja, suas causas. A pesquisa explicativa tem por objetivo aprofundar o conhecimento da realidade, procurando a razão, o “porquê” das coisas; por isso mesmo, está mais sujeita a cometer erros. Contudo, pode-se afirmar que os resultados das pesquisas explicativas fundamentam o conhecimento científico.

Para Vergara (2009, p.42), a pesquisa explicativa “[...] visa, portanto, esclarecer quais fatores contribuem, de alguma forma, para a ocorrência de determinado fenômeno.”

Levando em consideração os conceitos citados, pode-se classificar a pesquisa como descritiva, pois visa apenas descrever as características de determinado acontecimento, estabelecendo uma comparação entre as variáveis analisadas, fazendo uma interpretação, sem a interferência ou manipulação de resultados.

3.1.4 Quanto aos Procedimentos Utilizados

Em relação aos procedimentos utilizados, Beuren (2003) afirma que as pesquisas mais utilizadas são: bibliográfica, documental, experimental, levantamento e estudo de caso.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa realizada é classificada como documental e estudo de caso. A pesquisa documental, segundo Andrade (2010) é aquela em que são utilizados documentos primários, originais e privados.

Considerando que os dados utilizados neste estudo foram obtidos a partir de consulta a escrituração contábil e fiscal da Empresa Alfa, fica caracterizado tratar-se de pesquisa documental.

O estudo de caso, de acordo com Vergara (2009, p.44), “É o circunscrito a uma ou poucas unidades, entendidas essas como pessoa, família, produto, empresa, órgão público, comunidade ou mesmo país.” Assim, como o trabalho realizado restringiu-se à Empresa Alfa, pode ser classificado como um estudo de caso.

3.2 Coleta, Tratamento e Análise dos Dados

De acordo com Barros e Lehfeld (2007, p. 105),

A coleta de dados é a fase da pesquisa em que se indaga a realidade e se obtêm dados pela aplicação de técnicas. [...]. A escolha do instrumento de pesquisa, porém, dependerá do tipo de informação que se deseja obter ou do tipo de objeto de estudo.

Neste estudo, os dados referentes as importações do Wafer, foram coletados junto a Empresa Alfa em consulta aos documentos relacionados às importações de insumos do ano-calendário 2017, com destaque para as notas fiscais de entrada desses insumos e as declarações de importação.

Conforme Vergara (2009), o leitor deve ser apresentado à forma com que os dados coletados foram tratados, justificando por que o procedimento adotado é adequado aos propósitos do estudo.

No presente estudo, os dados coletados foram dispostos em planilhas visando facilitar a apuração dos diversos tributos incidentes nas importações, não sendo aplicado qualquer tratamento estatístico. Após os resultados obtidos foram analisados com o propósito de identificar o regime aduaneiro especial com a menor carga tributária para a Empresa Alfa.

3.3 Limitações do Método

Segundo Vergara (2009, p. 61-62),

Todo método tem possibilidade de limitações. É saudável antecipar-se às críticas que o leitor poderá fazer ao trabalho, explicitando quais as

limitações que o método escolhido oferece, mas que ainda assim o justificam como o mais adequado aos propósitos da investigação.

A principal limitação do método utilizado é que as conclusões a que se chegou com o desenvolvimento do estudo somente são aplicáveis para a Empresa Alfa e para o ano-calendário 2017, não podendo ser generalizadas. Considerar ainda, que foi utilizado fator, a fim de proteger os dados reais da Empresa Alfa. Importante salientar que essa limitação, típica dos estudos de caso, não impediu que fosse respondido o problema de pesquisa e atingidos os objetivos propostos.

Finalizada a apresentação dos aspectos metodológicos do estudo, o próximo capítulo contém a parte prática do trabalho.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo é apresentada a parte prática do trabalho que consistiu na apuração dos tributos que deixariam de ser pagos no caso de utilização dos regimes aduaneiros especiais do Drawback Suspensão e do Recof - Sped. Também foram quantificados os reflexos financeiros decorrentes da utilização desses regimes especiais. Inicia-se o capítulo com a apresentação dos dados coletados junto a Empresa Alfa.

4.1 Apresentação dos Dados Coletados

A empresa objeto de estudo desta pesquisa, cujos dados foram coletados e utilizados para o desenvolvimento da parte prática do estudo, é uma indústria de porte médio, situada em São Leopoldo, na região metropolitana de Porto Alegre, no estado do Rio Grande do Sul.

Como forma de preservá-la e garantir a confidencialidade necessária, neste estudo, ela é denominada de Empresa Alfa. Com o mesmo intuito, aos dados monetários coletados foi aplicado um multiplicador, de conhecimento exclusivo da autora deste trabalho, tomando-se o cuidado de aplicá-lo de forma uniforme e sem distorcer os dados.

A Empresa Alfa é fabricante de semicondutores que são destinados, principalmente, para a indústria eletrônica. Conta, atualmente, com cerca de duzentos colaboradores.

Sob o aspecto tributário, a Empresa Alfa é tributada pelo Lucro Real Anual, estando sujeita à incidência não-cumulativa do PIS e da COFINS. É também contribuinte de IPI e de ICMS, mas não tem responsabilidade pelo ICMS Substituição Tributária, pois não realiza vendas para varejo, na medida em que todos os seus clientes também são estabelecimentos industriais.

Foi selecionado para o presente estudo, o insumo de maior representatividade no processo de produção industrial da empresa: o Circuito Integrado Eletrônico (Wafer), com classificação fiscal 85423210. Este insumo é utilizado na fabricação de circuitos integrados eletrônicos (memórias), cuja classificação fiscal 85423229, com alíquota de IPI de 5%.

A Empresa Alfa, cuja receita total em 2017 foi de 20 milhões de reais, atende o mercado interno e o mercado externo, sendo que as exportações representam quase 85% do seu faturamento.

Já o total das importações de insumos efetuadas pela Empresa Alfa em 2017 foi de pouco mais de 10 milhões de reais, sendo que a importação do insumo objeto deste estudo (wafer) totalizou R\$ 7.115.379,51.

A partir dos dados coletados na escrituração contábil e fiscal da Empresa Alfa foi elaborada a Tabela 1 discriminando as importações do insumo realizadas no ano de 2017.

Tabela 1 - Importações do Produto Wafer no ano de 2017

(continua)

Data Importação	Quantidade Física	Valor unitário em R\$	Valor Aduaneiro Total em R\$	Despesas Aduaneiras em R\$
05/02/2017	10.724	32,97	353.538,11	4.242,46
17/02/2017	11.163	32,51	362.865,23	4.354,38
27/03/2017	7.764	32,67	253.658,59	3.043,90
27/03/2017	5.275	32,93	173.712,58	2.084,55
24/03/2017	7.967	32,60	259.753,89	3.117,05
20/04/2017	8.347	32,93	274.900,10	3.298,80
20/04/2017	6.929	33,00	228.670,20	2.744,04
26/04/2017	5.112	32,87	168.004,78	2.016,06
24/05/2017	6.667	33,59	223.960,00	2.687,52
24/05/2017	2.503	33,59	84.070,10	1.008,84
31/05/2017	6.388	33,86	216.273,62	2.595,28
31/05/2017	4.164	33,86	140.989,23	1.691,87
28/06/2017	4.504	36,56	164.679,38	1.976,15
30/06/2017	6.667	35,18	234.520,00	2.814,24
30/06/2017	1.828	35,18	64.313,59	771,76
30/06/2017	2.160	35,18	75.985,65	911,83
21/07/2017	5.632	36,23	204.067,47	2.448,81
28/07/2017	5.859	36,07	211.312,64	2.535,75
28/07/2017	1.035	36,07	37.321,80	447,86
28/07/2017	6.667	36,07	240.460,00	2.885,52

(conclusão)

Data Importação	Quantidade Física	Valor unitário em R\$	Valor Aduaneiro Total em R\$	Despesas Aduaneiras em R\$
28/07/2017	6.667	36,07	240.460,00	2.885,52
29/08/2017	5.805	36,17	209.941,98	2.519,30
31/08/2017	9.977	36,17	360.838,49	4.330,06
30/08/2017	860	36,17	31.093,63	373,12
31/08/2017	3.333	36,17	120.560,00	1.446,72
30/09/2017	14.060	36,27	509.900,72	6.118,81
01/11/2017	7.109	39,30	279.394,55	3.352,73
28/10/2017	13.734	39,53	542.970,50	6.515,65
30/11/2017	20.285	38,84	787.885,80	9.454,63
13/12/2017	1.494	39,67	59.276,87	711,32
	200.676		R\$ 7.115.379,51	R\$ 85.384,55

Fonte: Elaborada pela autora, com base em dados fornecidos pela Empresa Alfa.

Verifica-se, portanto, que no ano-calendário 2017 a Empresa importou 200.676 unidades do insumo, com valor aduaneiro (valor pago ao fornecedor, acrescido de frete e seguro internacional) total de R\$ 7.115.379,51. Ainda, aqui no Brasil, as despesas aduaneiras associadas à importação do insumo em 2017 totalizaram R\$ 85.384,55.

Importante destacar, também, que todas as importações do insumo se deram por via aérea, tendo sido nacionalizadas no Aeroporto Salgado Filho, em Porto Alegre, no Rio Grande do Sul.

Outros dados coletados junto a Empresa Alfa, referem-se às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativamente ao ano-calendário 2017. Foi constatado que, para ambos os tributos, a base de cálculo foi de R\$ 972.890,25, não tendo havido a compensação de prejuízos fiscais ou bases de cálculo negativas da CSLL de períodos anteriores em função da sua inexistência.

Apresentados os dados coletados, no próximo item do estudo são quantificados os tributos que seriam devidos na importação do insumo pela Empresa Alfa se não fossem utilizados os regimes aduaneiros especiais (Drawback Suspensão ou Recof - Sped).

4.2 Apuração dos Tributos Suspensos em Função da Utilização do Drawback Suspensão e do Recof – Sped

De forma a possibilitar a análise comparativa entre os reflexos tributários associados aos dois regimes especiais, neste item do estudo foram quantificados os tributos suspensos e isentos em função da utilização do Drawback Suspensão e do Recof - Sped.

4.2.1 Apuração com a Utilização do Recof - Sped

No caso de utilização do Recof - Sped, os tributos suspensos na importação de insumos pela Empresa Alfa são o IPI, o PIS e a COFINS. O IPI incidente na importação se não houvesse a suspensão seria de 2%, o PIS seria de 2,10% e a COFINS de 9,65%, todos esses tributos incidentes sobre o valor aduaneiro em cada operação. Cabe salientar que a alíquota do Imposto de Importação para o insumo considerado é zero. Assim, desconsiderando o II, na Tabela 2 é apresentado o demonstrativo da apuração dos tributos suspensos.

Tabela 2 - Apuração dos Tributos Suspensos na Utilização do Recof - Sped
(continua)

Data Importação	a) Valor Aduaneiro Total em R\$	b) IPI em R\$ (a x 2%)	c) PIS em R\$ (a x 2,10%)	d) COFINS em R\$ (a x 9,65%)	e) Total Tributos Federais em R\$ (b + c + d)
05/02/2017	353.538,11	7.070,76	7.424,30	34.116,43	48.611,49
17/02/2017	362.865,23	7.257,30	7.620,17	35.016,50	49.893,97
27/03/2017	253.658,59	5.073,17	5.326,83	24.478,05	34.878,06
27/03/2017	173.712,58	3.474,25	3.647,96	16.763,26	23.885,48
24/03/2017	259.753,89	5.195,08	5.454,83	25.066,25	35.716,16
20/04/2017	274.900,10	5.498,00	5.772,90	26.527,86	37.798,76
20/04/2017	228.670,20	4.573,40	4.802,07	22.066,67	31.442,15
26/04/2017	168.004,78	3.360,10	3.528,10	16.212,46	23.100,66
24/05/2017	223.960,00	4.479,20	4.703,16	21.612,14	30.794,50
24/05/2017	84.070,10	1.681,40	1.765,47	8.112,77	11.559,64
31/05/2017	216.273,62	4.325,47	4.541,75	20.870,40	29.737,62

(conclusão)

Data Importação	a) Valor Aduaneiro Total em R\$	b) IPI em R\$ (a x 2%)	c) PIS em R\$ (a x 2,10%)	d) COFINS em R\$ (a x 9,65%)	e) Total Tributos Federais em R\$ (b + c + d)
31/05/2017	140.989,23	2.819,78	2.960,77	13.605,46	19.386,02
28/06/2017	164.679,38	3.293,59	3.458,27	15.891,56	22.643,41
30/06/2017	234.520,00	4.690,40	4.924,92	22.631,18	32.246,50
30/06/2017	64.313,59	1.286,27	1.350,59	6.206,26	8.843,12
30/06/2017	75.985,65	1.519,71	1.595,70	7.332,62	10.448,03
21/07/2017	204.067,47	4.081,35	4.285,42	19.692,51	28.059,28
28/07/2017	211.312,64	4.226,25	4.437,57	20.391,67	29.055,49
28/07/2017	37.321,80	746,44	783,76	3.601,55	5.131,75
28/07/2017	240.460,00	4.809,20	5.049,66	23.204,39	33.063,25
28/07/2017	240.460,00	4.809,20	5.049,66	23.204,39	33.063,25
29/08/2017	209.941,98	4.198,84	4.408,78	20.259,40	28.867,02
31/08/2017	360.838,49	7.216,77	7.577,61	34.820,91	49.615,29
30/08/2017	31.093,63	621,87	652,97	3.000,54	4.275,37
31/08/2017	120.560,00	2.411,20	2.531,76	11.634,04	16.577,00
30/09/2017	509.900,72	10.198,01	10.707,92	49.205,42	70.111,35
01/11/2017	279.394,55	5.587,89	5.867,29	26.961,57	38.416,75
28/10/2017	542.970,50	10.859,41	11.402,38	52.396,65	74.658,44
30/11/2017	787.885,80	15.757,72	16.545,60	76.030,98	108.334,30
13/12/2017	59.276,87	1.185,54	1.244,81	5.720,22	8.150,57
Total	7.115.379,51	142.307,59	149.422,97	686.634,12	978.364,68

Fonte: Elaborada pela autora, com base em dados fornecidos pela Empresa Alfa.

Assim, em conformidade com os dados da Tabela 2, verifica-se que, no período sob análise, o montante dos tributos federais que estariam suspensos com a utilização do Recof - Sped totaliza R\$ 978.364,68.

No item subsequente, é apresentado o mesmo cálculo, porém, considerando os tributos suspensos e isentos no regime aduaneiro Drawback Suspensão.

4.2.2 Apuração com a Utilização do Drawback Suspensão

Diferentemente do Recof - Sped, se o regime aduaneiro utilizado fosse o Drawback Suspensão, além do IPI, do PIS e da COFINS suspensos, o ICMS seria

isento na importação de insumos. O montante dos tributos federais (IPI, PIS e COFINS) suspensos é o mesmo apurado e demonstrado na Tabela 2.

Já em relação ao ICMS, conforme apresentado na Tabela 3, a base de cálculo corresponde ao somatório do valor aduaneiro, dos tributos federais incidentes na importação e das despesas aduaneiras, sendo esse resultado dividido por 0,82 ($1 - 18\% = 0,82$, sendo 18% a alíquota do ICMS no Estado do RS). Para apuração do ICMS, a alíquota de 18% foi aplicada sobre essa base de cálculo.

Tabela 3 - ICMS Isento com a Utilização do Drawback Suspensão

(continua)

Data Importação	a) Valor Aduaneiro Total em R\$	b) IPI + PIS + COFINS em R\$	c) Despesas Aduaneiras em R\$	d) BC ICMS em R\$ ((a + b + c) / (1-0,18))	e) ICMS em R\$ (d x 18%)
05/02/2017	353.538,11	48.611,49	4.242,46	495.600,07	89.208,01
17/02/2017	362.865,23	49.893,97	4.354,38	508.675,10	91.561,52
27/03/2017	253.658,59	34.878,06	3.043,90	355.586,04	64.005,49
27/03/2017	173.712,58	23.885,48	2.084,55	243.515,38	43.832,77
24/03/2017	259.753,89	35.716,16	3.117,05	364.130,61	65.543,51
20/04/2017	274.900,10	37.798,76	3.298,80	385.363,00	69.365,34
20/04/2017	228.670,20	31.442,15	2.744,04	320.556,58	57.700,18
26/04/2017	168.004,78	23.100,66	2.016,06	235.514,02	42.392,52
24/05/2017	223.960,00	30.794,50	2.687,52	313.953,68	56.511,66
24/05/2017	84.070,10	11.559,64	1.008,84	117.851,93	21.213,35
31/05/2017	216.273,62	29.737,62	2.595,28	303.178,69	54.572,16
31/05/2017	140.989,23	19.386,02	1.691,87	197.642,82	35.575,71
28/06/2017	164.679,38	22.643,41	1.976,15	230.852,38	41.553,43
30/06/2017	234.520,00	32.246,50	2.814,24	328.757,00	59.176,26
30/06/2017	64.313,59	8.843,12	771,76	90.156,68	16.228,20
30/06/2017	75.985,65	10.448,03	911,83	106.518,91	19.173,40
21/07/2017	204.067,47	28.059,28	2.448,81	286.067,76	51.492,20
28/07/2017	211.312,64	29.055,49	2.535,75	296.224,25	53.320,36
28/07/2017	37.321,80	5.131,75	447,86	52.318,79	9.417,38
28/07/2017	240.460,00	33.063,25	2.885,52	337.083,87	60.675,10
28/07/2017	240.460,00	33.063,25	2.885,52	337.083,87	60.675,10
29/08/2017	209.941,98	28.867,02	2.519,30	294.302,81	52.974,51

(conclusão)

Data Importação	a) Valor Aduaneiro Total em R\$	b) IPI + PIS + COFINS em R\$	c) Despesas Aduaneiras em R\$	d) BC ICMS em R\$ ((a + b + c) / (1-0,18))	e) ICMS em R\$ (d x 18%)
31/08/2017	360.838,49	49.615,29	4.330,06	505.833,96	91.050,11
30/08/2017	31.093,63	4.275,37	373,12	43.587,96	7.845,83
31/08/2017	120.560,00	16.577,00	1.446,72	169.004,54	30.420,82
30/09/2017	509.900,72	70.111,35	6.118,81	714.793,76	128.662,88
01/11/2017	279.394,55	38.416,75	3.352,73	391.663,45	70.499,42
28/10/2017	542.970,50	74.658,44	6.515,65	761.151,94	137.007,35
30/11/2017	787.885,80	108.334,30	9.454,63	1.104.481,38	198.806,65
13/12/2017	59.276,87	8.150,57	711,32	83.096,05	14.957,29
Total	7.115.379,51	978.364,68	85.384,55	9.974.547,25	1.795.418,51

Fonte: Elaborada pela autora, com base em dados fornecidos pela Empresa Alfa.

Portanto, analisando os dados da Tabela 3, percebe-se que o valor de ICMS isento no período com a utilização do Drawback Suspensão totaliza R\$ 1.795.418,51. No item que segue, é estabelecido um comparativo entre os valores dos tributos suspensos e isentos nos dois regimes aduaneiros especiais.

4.2.3 Total dos Tributos Suspensos e Isentos com a Utilização dos Dois Regimes

A partir das apurações apresentadas nas Tabelas 2 e 3, foi feita a totalização de todos os tributos suspensos e isentos no caso de importação de insumos ao amparo dos regimes de Drawback Suspensão e do Recof - Sped, conforme consta na Tabela 4.

Tabela 4 - Total dos Tributos Suspensos e Isentos

(continua)

Data Importação	Recof - Sped				Drawback Suspensão				
	IPI em R\$	PIS em R\$	COFINS em R\$	Total em R\$	IPI em R\$	PIS em R\$	COFINS em R\$	ICMS em R\$	Total em R\$
05/02/2017	7.070,76	7.424,30	34.116,43	48.611,49	7.070,76	7.424,30	34.116,43	89.208,01	137.819,50
17/02/2017	7.257,30	7.620,17	35.016,50	49.893,97	7.257,30	7.620,17	35.016,50	91.561,52	141.455,49
27/03/2017	5.073,17	5.326,83	24.478,05	34.878,06	5.073,17	5.326,83	24.478,05	64.005,49	98.883,54
27/03/2017	3.474,25	3.647,96	16.763,26	23.885,48	3.474,25	3.647,96	16.763,26	43.832,77	67.718,25
24/03/2017	5.195,08	5.454,83	25.066,25	35.716,16	5.195,08	5.454,83	25.066,25	65.543,51	101.259,67
20/04/2017	5.498,00	5.772,90	26.527,86	37.798,76	5.498,00	5.772,90	26.527,86	69.365,34	107.164,10
20/04/2017	4.573,40	4.802,07	22.066,67	31.442,15	4.573,40	4.802,07	22.066,67	57.700,18	89.142,34
26/04/2017	3.360,10	3.528,10	16.212,46	23.100,66	3.360,10	3.528,10	16.212,46	42.392,52	65.493,18
24/05/2017	4.479,20	4.703,16	21.612,14	30.794,50	4.479,20	4.703,16	21.612,14	56.511,66	87.306,16
24/05/2017	1.681,40	1.765,47	8.112,77	11.559,64	1.681,40	1.765,47	8.112,77	21.213,35	32.772,99
31/05/2017	4.325,47	4.541,75	20.870,40	29.737,62	4.325,47	4.541,75	20.870,40	54.572,16	84.309,79
31/05/2017	2.819,78	2.960,77	13.605,46	19.386,02	2.819,78	2.960,77	13.605,46	35.575,71	54.961,73
28/06/2017	3.293,59	3.458,27	15.891,56	22.643,41	3.293,59	3.458,27	15.891,56	41.553,43	64.196,84
30/06/2017	4.690,40	4.924,92	22.631,18	32.246,50	4.690,40	4.924,92	22.631,18	59.176,26	91.422,76
30/06/2017	1.286,27	1.350,59	6.206,26	8.843,12	1.286,27	1.350,59	6.206,26	16.228,20	25.071,32
30/06/2017	1.519,71	1.595,70	7.332,62	10.448,03	1.519,71	1.595,70	7.332,62	19.173,40	29.621,43

(conclusão)

Data Importação	Recof – Sped				Drawback Suspensão				
	IPI em R\$	PIS em R\$	COFINS em R\$	Total em R\$	IPI em R\$	PIS em R\$	COFINS em R\$	ICMS em R\$	Total em R\$
21/07/2017	4.081,35	4.285,42	19.692,51	28.059,28	4.081,35	4.285,42	19.692,51	51.492,20	79.551,47
28/07/2017	4.226,25	4.437,57	20.391,67	29.055,49	4.226,25	4.437,57	20.391,67	53.320,36	82.375,85
28/07/2017	746,44	783,76	3.601,55	5.131,75	746,44	783,76	3.601,55	9.417,38	14.549,13
28/07/2017	4.809,20	5.049,66	23.204,39	33.063,25	4.809,20	5.049,66	23.204,39	60.675,10	93.738,35
28/07/2017	4.809,20	5.049,66	23.204,39	33.063,25	4.809,20	5.049,66	23.204,39	60.675,10	93.738,35
29/08/2017	4.198,84	4.408,78	20.259,40	28.867,02	4.198,84	4.408,78	20.259,40	52.974,51	81.841,53
31/08/2017	7.216,77	7.577,61	34.820,91	49.615,29	7.216,77	7.577,61	34.820,91	91.050,11	140.665,40
30/08/2017	621,87	652,97	3.000,54	4.275,37	621,87	652,97	3.000,54	7.845,83	12.121,21
31/08/2017	2.411,20	2.531,76	11.634,04	16.577,00	2.411,20	2.531,76	11.634,04	30.420,82	46.997,82
30/09/2017	10.198,01	10.707,92	49.205,42	70.111,35	10.198,01	10.707,92	49.205,42	128.662,88	198.774,23
01/11/2017	5.587,89	5.867,29	26.961,57	38.416,75	5.587,89	5.867,29	26.961,57	70.499,42	108.916,17
28/10/2017	10.859,41	11.402,38	52.396,65	74.658,44	10.859,41	11.402,38	52.396,65	137.007,35	211.665,79
30/11/2017	15.757,72	16.545,60	76.030,98	108.334,30	15.757,72	16.545,60	76.030,98	198.806,65	307.140,95
13/12/2017	1.185,54	1.244,81	5.720,22	8.150,57	1.185,54	1.244,81	5.720,22	14.957,29	23.107,86
Total	142.307,59	149.422,97	686.634,12	978.364,68	142.307,59	149.422,97	686.634,12	1.795.418,51	2.773.783,19

Fonte: Elaborado pela autora, com base nas Tabelas 2 e 3.

Os dados da Tabela 4 permitem concluir que o total dos tributos suspensos na importação sob o regime Recof - Sped é de R\$ 978.364,68, enquanto que ao amparo do Drawback Suspensão o montante de tributos suspensos e isentos sobe para R\$ 2.773.783,19. Essa diferença se dá exclusivamente em função do ICMS que somente é isento com a utilização do Drawback Suspensão.

Desta forma, pode-se concluir que para a Empresa Alfa a utilização do Drawback Suspensão é mais vantajosa do que a utilização do Recof - Sped, justamente pela possibilidade da isenção do ICMS na importação do insumo considerado.

Todavia, considerando que para a Empresa Alfa os quatro tributos (IPI, PIS, COFINS e ICMS) são não-cumulativos, permitindo o creditamento dos tributos pagos na importação, no próximo item do estudo é analisado qual seria a efetiva vantagem com a utilização dos regimes especiais na importação de insumos.

4.3 Ganho Financeiro Decorrente da Suspensão e Isenção dos Tributos

Considerando que os tributos suspensos (IPI, PIS, COFINS) e o tributo isento (ICMS) nas importações ao amparo dos regimes aduaneiros especiais são todos recuperáveis, não haverá qualquer reflexo sobre o IRPJ e a CSLL na medida em que os tributos não integram o custo dos insumos.

Também é relevante destacar que a maior parte da receita da empresa (cerca de 85%) é proveniente de exportações, não havendo a incidência de IPI, PIS, COFINS e ICMS relativamente a essas operações.

Diante disso, caso os tributos na importação (IPI, PIS, COFINS e ICMS) fossem pagos, a empresa acumularia saldos credores desses tributos. Porém, ainda que se trate de tributos recuperáveis, haveria ganho financeiro com a utilização dos regimes aduaneiros especiais, correspondente a remuneração dos valores monetários no tempo decorrido entre o seu desembolso por ocasião da importação e a utilização dos saldos credores dos tributos.

A quantificação do ganho financeiro decorrente da suspensão e isenção de cada um dos tributos foi feita considerando os seguintes fatores:

- a) taxa de Juros Aplicada: SELIC mensal;

- b) IPI, PIS e COFINS: Ressarcimento do saldo credor após o término do trimestre-calendário;
- c) ICMS: Compensação do saldo credor com o ICMS devido na importação seguinte, tendo em vista que não existe a possibilidade de ressarcimento dos valores.

Assim, inicialmente, na Tabela 5 são apresentadas as taxas correspondentes a Selic Mensal e a Selic Diária no período sob análise.

Tabela 5 - Taxa SELIC

Mês	Taxa Mensal	Taxa Diária
Jan/17	1,09%	0,0351613%
Fev/17	0,87%	0,0310714%
Mar/17	1,05%	0,0338710%
Abr/17	0,79%	0,0263333%
Mai/17	0,93%	0,0300000%
Jun/17	0,81%	0,0270000%
Jul/17	0,80%	0,0258065%
Ago/17	0,80%	0,0258065%
Set/17	0,64%	0,0213333%
Out/17	0,64%	0,0206452%
Nov/17	0,57%	0,0190000%
Dez/17	0,54%	0,0174194%
Jan/18	0,58%	0,0187097%

Fonte: Elaborada pela autora, com base em dados fornecidos pela Receita Federal.

No que se refere aos tributos federais (IPI, PIS e COFINS) suspensos, o ganho financeiro decorrente da suspensão desses tributos foi apurado considerando a Selic Diária e o tempo decorrido entre a data da importação e o primeiro dia do trimestre subsequente, quando seria possível solicitar o ressarcimento dos saldos credores. A Tabela 6 contém o demonstrativo do cálculo do ganho financeiro.

Tabela 6 - Ganho Financeiro dos Tributos Federais Suspensos

Data Importação	Data Ressarcimento	a) Tributos Federais Suspensos em R\$	b) Taxa Selic do Período	c) Remuneração em R\$ (a x b)
05/02/2017	01/04/2017	48.611,49	1,7910%	870,63
17/02/2017	01/04/2017	49.893,97	1,4181%	707,55
24/03/2017	01/04/2017	35.716,16	0,2634%	94,08
27/03/2017	01/04/2017	34.878,06	0,1618%	56,44
27/03/2017	01/04/2017	23.885,48	0,1618%	38,65
20/04/2017	01/07/2017	37.798,76	2,0291%	766,99
20/04/2017	01/07/2017	31.442,15	2,0291%	638,01
26/04/2017	01/07/2017	23.100,66	1,8711%	432,25
24/05/2017	01/07/2017	30.794,50	1,0458%	322,05
24/05/2017	01/07/2017	11.559,64	1,0458%	120,89
31/05/2017	01/07/2017	29.737,62	0,8358%	248,55
31/05/2017	01/07/2017	19.386,02	0,8358%	162,03
28/06/2017	01/07/2017	22.643,41	0,0798%	18,07
30/06/2017	01/07/2017	32.246,50	0,0258%	8,32
30/06/2017	01/07/2017	8.843,12	0,0258%	2,28
30/06/2017	01/07/2017	10.448,03	0,0258%	2,70
21/07/2017	01/10/2017	28.059,28	1,7187%	482,26
28/07/2017	01/10/2017	29.055,49	1,5381%	446,89
28/07/2017	01/10/2017	5.131,75	1,5381%	78,93
28/07/2017	01/10/2017	33.063,25	1,5381%	508,54
28/07/2017	01/10/2017	33.063,25	1,5381%	508,54
29/08/2017	01/10/2017	28.867,02	0,7123%	205,61
30/08/2017	01/10/2017	4.275,37	0,6865%	29,35
31/08/2017	01/10/2017	49.615,29	0,6606%	327,78
31/08/2017	01/10/2017	16.577,00	0,6606%	109,51
30/09/2017	01/10/2017	70.111,35	0,0207%	14,48
28/10/2017	01/01/2018	74.658,44	1,1907%	888,92
01/11/2017	01/01/2018	38.416,75	1,1097%	426,31
30/11/2017	01/01/2018	108.334,30	0,5587%	605,27
13/12/2017	01/01/2018	8.150,57	0,3323%	27,08
Total em R\$		978.364,68		9.148,96

Fonte: Elaborada pela autora, com base nas Tabela 4 e 5.

Logo, considerando a oportunidade da aplicação dos recursos correspondentes aos tributos federais que deixariam de ser desembolsados na importação, a remuneração da Empresa Alfa, utilizando a taxa de juros Selic, seria de R\$ 9.148,96 no período analisado.

Importante destacar que, após a solicitação do ressarcimento junto à Receita Federal do Brasil, entre a data do protocolo da solicitação e data do seu efetivo pagamento, os valores também são reajustados pela Taxa Selic. Portanto, ainda que haja um espaço de tempo entre o pedido de ressarcimento e o efetivo recebimento dos valores pela Empresa Alfa, continuaria havendo um rendimento correspondente a Taxa Selic.

Também merece destaque que, alternativamente ao pedido de ressarcimento, a Empresa Alfa poderia pleitear a utilização dos montantes relativos aos saldos credores para compensação com outros tributos federais devidos.

Por fim, de acordo com a Tabela 6, não restaria saldo credor de IPI, PIS e COFINS após 01/01/2018, ainda que os tributos houvessem sido pagos quando das importações, na medida em que até esta data (01/01/2018), teriam sido objeto de pedidos de ressarcimento ou de compensação.

No que se refere ao ICMS isento nas importações ao amparo do Drawback Suspensão, a situação que se apresenta é um pouco distinta, na medida em que o saldo credor que seria gerado se houvesse o pagamento do tributo nas importações não pode ser ressarcido por falta de previsão legal.

Assim, para determinação do ganho financeiro associado à isenção do ICMS na importação dos insumos, foi considerado que o saldo credor decorrente de importações anteriores seria utilizado para quitação do ICMS devido em importações posteriores.

Dessa forma, conforme demonstrativo apresentado na Tabela 7, o tempo considerado para fins de apuração do ganho financeiro é aquele decorrido entre a data da importação/pagamento do ICMS e a data em que seria utilizado para quitação do ICMS devido em novas importações. A taxa utilizada na quantificação foi a Selic Diária.

Tabela 7 - Ganho Financeiro do ICMS Isento

Data Importação	Data Compensação	a) ICMS em R\$	Saldo Credor ICMS em R\$	b) Taxa Selic	c) Remuneração em R\$ (a x b)
05/02/2017	17/02/2017	89.208,01	89.208,01	0,3729%	332,66
17/02/2017	30/09/2017	91.561,52	91.561,52	6,1618%	5.641,84
24/03/2017	-	65.543,51	91.561,52	0%	-
27/03/2017	-	64.005,49	91.561,52	0%	-
27/03/2017	-	43.832,77	91.561,52	0%	-
20/04/2017	-	69.365,34	91.561,52	0%	-
20/04/2017	-	57.700,18	91.561,52	0%	-
26/04/2017	-	42.392,52	91.561,52	0%	-
24/05/2017	-	56.511,66	91.561,52	0%	-
24/05/2017	-	21.213,35	91.561,52	0%	-
31/05/2017	-	54.572,16	91.561,52	0%	-
31/05/2017	-	35.575,71	91.561,52	0%	-
28/06/2017	-	41.553,43	91.561,52	0%	-
30/06/2017	-	59.176,26	91.561,52	0%	-
30/06/2017	-	16.228,20	91.561,52	0%	-
30/06/2017	-	19.173,40	91.561,52	0%	-
21/07/2017	-	51.492,20	91.561,52	0%	-
28/07/2017	-	53.320,36	91.561,52	0%	-
28/07/2017	-	9.417,38	91.561,52	0%	-
28/07/2017	-	60.675,10	91.561,52	0%	-
28/07/2017	-	60.675,10	91.561,52	0%	-
29/08/2017	-	52.974,51	91.561,52	0%	-
30/08/2017	-	7.845,83	91.561,52	0%	-
31/08/2017	-	91.050,11	91.561,52	0%	-
31/08/2017	-	30.420,82	91.561,52	0%	-
30/09/2017	28/10/2017	128.662,88	128.662,88	0,5781%	743,80
28/10/2017	30/11/2017	137.007,35	137.007,35	0,6319%	865,75
01/11/2017	-	70.499,42	137.007,35	0%	-
30/11/2017	31/12/2017	198.806,65	198.806,65	0,5400%	1.073,56
13/12/2017	-	14.957,29	198.806,65	0%	-
Total em R\$			198.806,65		8.657,60

Fonte: Elaborada pela autora, com base nas Tabelas 4 e 5.

No ano-calendário 2017, o ganho financeiro decorrente do não desembolso do ICMS nas importações ao amparo do Drawback Suspensão seria de R\$ 8.657,60, conforme apresentado na Tabela 7.

Todavia, diferentemente dos tributos federais, em decorrência da impossibilidade de solicitar ressarcimento/devolução do saldo credor de ICMS, em 31/12/2017, a Empresa Alfa ainda teria um saldo de R\$ 198.806,65 para ser utilizado nas próximas importações de insumos.

Finalmente, na Tabela 8, considerando exclusivamente os ganhos financeiros associados à utilização dos regimes especiais, foi feita a consolidação dos rendimentos.

Tabela 8 - Comparativo dos Ganhos Financeiros Recof - Sped X Drawback Suspensão

Período	Recof – Sped	Drawback Suspensão		
		Rendimentos Decorrentes da Suspensão dos Tributos Federais	Rendimentos Decorrentes dos Tributos Federais Suspensos (a)	Rendimentos Decorrentes do ICMS Isento (b)
2017	R\$ 9.148,96	R\$ 9.148,96	R\$ 8.657,60	R\$ 17.806,56

Fonte: Elaborada pela autora, com base nas Tabelas 6 e 7.

Para a Empresa Alfa a utilização de regime especial traria vantagens em função da suspensão e isenção de tributos incidentes na importação. Ainda que os tributos pagos na importação constituam créditos fiscais para a empresa, a desnecessidade de desembolsá-los por ocasião de cada operação, traz vantagens financeiras na medida em que os recursos estariam disponíveis para outras aplicações.

Considerando a Taxa Selic para remuneração de aplicação alternativa dos recursos e as regras tributárias aplicáveis à utilização de saldos credores, para a Empresa Alfa, conforme demonstrado na Tabela 8, a utilização do regime especial Drawback Suspensão resultaria em ganho financeiro de R\$ 17.806,56 e a utilização do Recof - Sped num ganho de R\$ 9.148,96.

Portanto, com base nestes dados, pode-se concluir que para a Empresa Alfa a utilização do Drawback Suspensão se mostra mais atrativa do que a utilização do

Recof – Sped, em função da isenção do ICMS na importação somente ser possível neste regime aduaneiro especial. Além disso, com a utilização do Drawback Suspensão não haveria, ao término do período sob análise, acúmulo de saldo credor de ICMS, com utilização limitada no futuro em função da legislação que rege a matéria.

No próximo capítulo do trabalho, a título de conclusão, são retomados os objetivos do estudo e respondido o problema de pesquisa, bem como destacados os principais aspectos que influenciaram os resultados obtidos.

5 CONCLUSÃO

Para enfrentar de forma competitiva os concorrentes no cenário internacional, as empresas exportadoras brasileiras dispõem de incentivos fiscais, dentre os quais estão os regimes aduaneiros especiais aplicáveis às importações de insumos utilizados na fabricação de produtos exportados.

A Empresa Alfa, fabricante de semicondutores, importa a maior parte dos seus insumos. O circuito integrado eletrônico (wafer), objeto da parte prática do estudo, é o insumo de maior relevância, representando cerca de 90% das importações realizadas pela Empresa Alfa em 2017. Diante disso, incentivos fiscais aplicáveis às importações são relevantes para a empresa.

A Empresa Alfa atualmente é beneficiária do PADIS, com isenção/suspensão de todos os tributos incidentes na importação do insumo Wafer. Em função da previsão de extinção do PADIS em 2021, foi feita a análise comparativa dos aspectos tributários associados as importações ao amparo de dois outros regimes aduaneiros especiais: o Drawback Suspensão e o Recof - Sped.

No ano de 2017, a Empresa Alfa importou um total de 200.676 unidades do insumo Wafer, sendo que o valor aduaneiro total dessas importações foi de R\$ 7.115.379,51. Importante salientar que para o produto Wafer não é devido Imposto de Importação, na medida em que a alíquota do tributo é zero.

Com a utilização do regime aduaneiro especial Recof - Sped, a empresa faz jus à suspensão do pagamento dos tributos federais (IPI, PIS, COFINS) incidentes na importação. Em relação ao insumo Wafer, no ano-calendário 2017, os tributos suspensos com a utilização do regime totalizaram R\$ 978.364,68, representando 13,75% do valor aduaneiro das importações do insumo no ano e 4,89% do faturamento total da Empresa Alfa em 2017.

Com a utilização do regime aduaneiro especial Drawback Suspensão na importação do Wafer, a Empresa Alfa tem direito a suspensão dos tributos federais (IPI, PIS, COFINS) e isenção do ICMS. Considerando as importações do insumo em 2017, os tributos suspensos e isentos correspondem a R\$ 2.773.783,19, representando 38,98% do valor aduaneiro dos insumos importados e 13,87% do faturamento da Empresa Alfa no ano de 2017.

Os três tributos suspensos (IPI, PIS, COFINS) e o tributo isento (ICMS) são não-cumulativos, portanto, se pagos quando das importações, permitiriam que a

Empresa Alfa tomasse os créditos correspondentes. Nessa hipótese, em função das exportações representarem mais de 85% do faturamento da Empresa Alfa e da não incidência de IPI, PIS, COFINS e ICMS nas exportações, haveria a formação de saldos credores desses quatro tributos.

Diante dessa particularidade, o montante dos tributos suspensos e isentos nas importações não pode, por si só, ser considerado como redução de carga tributária para a Empresa Alfa. Por outro lado, existe ganho financeiro associado a não necessidade do desembolso de recursos para pagamento dos tributos na importação com a utilização do Drawback Suspensão e do Recof - Sped.

Considerando o prazo entre a data em que o tributo na importação deixou de ser pago e data em que eventual saldo credor pudesse ser aproveitado pela empresa e a taxa de juros SELIC, os ganhos financeiros associados aos dois regimes aduaneiros especiais foram quantificados.

No caso da utilização do Recof - Sped, a Empresa Alfa teria um ganho financeiro de R\$ 9.148,96, enquanto que com a utilização do Drawback Suspensão esse ganho financeiro totalizaria R\$ 17.806,56.

A partir dos resultados obtidos, pode-se responder ao problema de pesquisa, afirmando que o regime aduaneiro especial aplicável na importação de insumos que resulta em maior vantagem sob o aspecto tributário para a Empresa Alfa é o Drawback Suspensão.

Além disso, se utilizado o Recof - Sped, ao final do ano-calendário 2017, a Empresa Alfa apresentaria um saldo credor expressivo de ICMS (R\$ 198.806,95) que não existiria com a utilização do Drawback Suspensão em função da isenção do ICMS incidente nas importações. Em função da legislação não autorizar o ressarcimento de saldos credores de ICMS, fazendo com que a utilização desse saldo credor seja mais difícil, essa é mais uma vantagem do Drawback Suspensão na comparação com o Recof - Sped.

Assim, caso não possa mais utilizar o PADIS, a sugestão para a Empresa Alfa seria a utilização do Drawback Suspensão, lembrando sempre que outros aspectos não relacionados diretamente aos tributos, como controles administrativos e gastos com os funcionários envolvidos, também devem ser levados em consideração na tomada dessa decisão.

Ao tempo em que se considera que o problema de pesquisa foi respondido e os objetivos do estudo alcançados, importante destacar que o trabalho desenvolvido

permitiu a sua autora o aprofundamento de conhecimentos relativos aos incentivos fiscais na importação de insumos destinados a fabricação de produtos exportados. Isto faz com que ela esteja habilitada a participar ativamente do processo de tomada de decisão da Empresa Alfa no que tange à utilização de regimes aduaneiros especiais associados às importações.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Atlas, 2010. Livro eletrônico.

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da tributação na importação e na exportação de bens e serviços**. 7. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2014.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Pearson, 2007. Livro eletrônico.

BECOMEX. **Recof – Sped vs. Drawback**: entenda qual a melhor opção. São Paulo, 10 nov. 2016. Disponível em: <<https://becomex.com.br/2016/11/recof-sped-vs-drawback-entenda-qual-a-melhor-opcao/>>. Acesso em: 04 jul. 2018. Blog: Becomex.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e Prática**. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

BIZELLI, João dos Santos; BARBOSA, Ricardo. **Noções básicas de importação**. 8. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

BRASIL. **Decreto nº 6.233, de 11 de outubro de 2007**. Estabelece critérios para efeito de habilitação ao Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores - PADIS, que concede isenção do imposto de renda e reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS e do IPI, instituído pelos arts. 1º a 11 da Lei no 11.484, de 31 de maio de 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6233.htm>. Acesso em: 14 maio 2018.

BRASIL. **Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009**. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em: 16 set. 2017.

BRASIL. **Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 18 set. 2017.

BRASIL. **Decreto nº 8.247, de 23 de maio de 2014**. Altera o Decreto nº 6.233, de 11 de outubro de 2007, que estabelece critérios para efeito de habilitação ao Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores - PADIS. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Decreto/D8247.htm#art1>. Acesso em: 14 maio 2018.

BRASIL. **Decreto-lei nº 27, de 14 de novembro de 1966**. Acrescenta à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, artigo referente às contribuições para fins sociais. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/De10027.htm>. Acesso em: 05 nov. 2017.

BRASIL. **Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.** Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10037.htm>. Acesso em: 05 nov. 2017.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 05 nov. 2017.

BRASIL. **Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.** Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm>. Acesso em: 18 set. 2017.

BRASIL. **Lei nº 10.893, de 13 de julho de 2004.** Dispõe sobre o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM e o Fundo da Marinha Mercante - FMM, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.893.htm>. Acesso em: 21 set. 2017.

BRASIL. **Lei nº 11.484, de 31 de maio de 2007.** Dispõe sobre os incentivos às indústrias de equipamentos para TV Digital e de componentes eletrônicos semicondutores e sobre a proteção à propriedade intelectual das topografias de circuitos integrados, instituindo o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores – PADIS e o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para a TV Digital – PATVD; altera a Lei no 8.666, de 21 de junho de 1993; e revoga o art. 26 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11484.htm>. Acesso em: 10 abr. 2018.

BRASIL. **Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013.** Autoriza o pagamento de subvenção econômica aos produtores da safra 2011/2012 de cana-de-açúcar e de etanol que especifica e o financiamento da renovação e implantação de canaviais com equalização da taxa de juros; [...] altera as Leis nº 12.666, de 14 de junho de 2012, 5.991, de 17 de dezembro de 1973, 11.508, de 20 de julho de 2007, 9.503, de 23 de setembro de 1997, 9.069, de 29 de junho de 1995, 10.865, de 30 de abril de 2004, 12.587, de 3 de janeiro de 2012, 10.826, de 22 de dezembro de 2003, 10.925, de 23 de julho de 2004, 12.350, de 20 de dezembro de 2010, 4.870, de 1o de dezembro de 1965 e 11.196, de 21 de novembro de 2005, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nos 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e 4.870, de 1o de dezembro de 1965; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12865.htm>. Acesso em: 18 set. 2017.

BRASIL. **Lei nº 13.137, de 19 de junho de 2015.** Altera as Leis nos 10.865, de 30 de abril de 2004, para elevar alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, 11.941, de 27 de maio de 2009, 11.079, de 30 de dezembro de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 7.827, de 27 de setembro de 1989, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.935,

de 18 de novembro de 1994, 10.150, de 21 de dezembro de 2000, 12.810, de 15 de maio de 2013, 5.861, de 12 de dezembro de 1972, 13.043, de 13 de novembro de 2014, 10.522, de 19 de julho de 2002, 12.469, de 26 de agosto de 2011, 12.995, de 18 de junho de 2014, 13.097, de 19 de janeiro de 2015, 10.996, de 15 de dezembro de 2004, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e 12.024, de 27 de agosto de 2009, e o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977; revoga dispositivos das Leis nos 4.380, de 21 de agosto de 1964, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 8.177, de 1o de março de 1991; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13137.htm>. Acesso em: 24 set. 2017.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 05 set. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria Coana nº 47, de 30 de junho de 2016.** Dispõe sobre os procedimentos para habilitação e fruição do Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado do Sistema Público de Escrituração Digital (Recof-Sped) e dá outras providências. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=75590&visao=anotado>>. Acesso em: 05 nov. 2017.

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. **Portaria SECEX nº 23, de 14 de julho de 2011.** Dispõe sobre operações de comércio exterior. Disponível em: <<http://portal.siscomex.gov.br/legislacao/biblioteca-de-arquivos/secex/portaria-no-23-de-14-de-julho-de-2011>>. Acesso em: 17 out. 2017.

BROGINI, Gilvan. **Tributação e benefícios fiscais no comércio exterior.** Curitiba: InterSaberes, 2013. Livro eletrônico.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário.** 27. ed. São Paulo: Atlas, 2017. Livro eletrônico.

CASTRO, José Augusto de. **Exportação: aspectos práticos e operacionais.** 8. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2011.

COELHO, Guiomar. **Tributos sobre o comércio exterior.** 2. ed. atual. e ampl. São Paulo: Aduaneiras, 2006.

ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual municipal.** 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 37-65.

FABRETTI, Lúcio Camargo. **Contabilidade tributária.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2007.

GARCIA, Luiz Martins. **Exportar: rotinas e procedimentos, incentivos e formação de preços.** 9. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2011.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. Livro eletrônico.

LOPEZ, José Manoel Cortiñas; GAMA, Marilza. **Comércio exterior competitivo**. 4. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2011.

LUZ, Érico Eleuterio da. **Contabilidade tributária**. 2. ed. Curitiba: InterSaberes, 2014. Livro eletrônico.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o comércio exterior**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Livro eletrônico.

MELO, Fábio Soares de. Incentivos fiscais e segurança. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 137-162.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. Livro eletrônico.

OLIVEIRA, Luís Martins de. et al. **Manual de contabilidade tributária**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015. Livro eletrônico.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017. Livro eletrônico.

PIRES, Adilson Rodrigues. Reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 15-36.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1291, de 19 de setembro de 2012**. Dispõe sobre o Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado (Recof). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=38657>>. Acesso em: 14 maio 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1612, de 26 de janeiro de 2016**. Dispõe sobre o Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado do Sistema Público de Escrituração Digital (Recof - Sped). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=71178&visao=anotado>>. Acesso em: 14 maio 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Portaria Conjunta RFB/SECEx nº 1460, de 18 de setembro de 2008**. Disciplina as aquisições de mercadorias, no mercado interno, por beneficiário do regime aduaneiro especial de drawback, com suspensão do

pagamento dos tributos incidentes. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=30352>>. Acesso em: 14 maio 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467, de 25 de março de 2010**. Disciplina o regime especial de Drawback Integrado, que suspende o pagamento dos tributos que especifica. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=28078&visao=anotado>>. Acesso em: 14 maio 2018.

RESENDE, Leone Soares de. **Exportação e “Drawback”**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Aduaneiras, 1986.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho de. **Contabilidade tributária** – entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas. São Paulo: Atlas, 2010. Livro eletrônico.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997 (Regulamento do ICMS)**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=>>. Acesso em: 21 set. 2017.

ROCHA, Paulo Cesar Alves. **Logística e aduana**. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2013. Livro eletrônico.

VAZQUEZ, José Lopes. **Comércio exterior brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

VIEIRA, Aquiles. **Teoria e prática cambial: Exportação e importação**. 4. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2011.

WERNECK, Paulo. **Comércio exterior e despacho aduaneiro**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2001.