



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

REBECA OLIVEIRA RIOS AYRES

**A (NÃO) EXAUSTIVIDADE DO ARTIGO 72 DA PORTARIA
23/2011 SECEX: UMA ANÁLISE JURÍDICA DO *DRAWBACK*
ENQUANTO INSTRUMENTO DE POLÍTICA PÚBLICA TRIBUTÁRIA
PARA O FOMENTO E A PROTEÇÃO DO MERCADO INTERNO**

Salvador
2017

REBECA OLIVEIRA RIOS AYRES

**A (NÃO) EXAUSTIVIDADE DO ARTIGO 72 DA PORTARIA
23/2011 SECEX: UMA ANÁLISE JURÍDICA DO *DRAWBACK*
ENQUANTO INSTRUMENTO DE POLÍTICA PÚBLICA TRIBUTÁRIA
PARA O FOMENTO E A PROTEÇÃO DO MERCADO INTERNO**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Ângelo Boreggio

Salvador
2017

TERMO DE APROVAÇÃO

REBECA OLIVEIRA RIOS AYRES

**A (NÃO) EXAUSTIVIDADE DO ARTIGO 72 DA PORTARIA
23/2011 SECEX: UMA ANÁLISE JURÍDICA DO *DRAWBACK*
ENQUANTO INSTRUMENTO DE POLÍTICA PÚBLICA TRIBUTÁRIA
PARA O FOMENTO E A PROTEÇÃO DO MERCADO INTERNO**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2017

A
Deus em primeiro lugar, e a meus amados
pais, que, sempre foram o meu porto
seguro, a quem admiro, e a quem desejo
do fundo do meu coração agradar, e fazer
feliz, sempre.

AGRADECIMENTOS

A Prof. Ângelo Boreggio.

A Prof. Paulo Oliveira.

A Jorge Ayres, Milaide Ayres, Vivian Lantyer, Deus, Ivana Marques, Láise Correia, Maurício Ribeiro, Isabella Karine, Melissa Córdova, Tiago Ayres, Aline Ayres, Izabella Ayres.

“Sábio é o ser humano que tem coragem de ir diante do espelho da sua alma para reconhecer seus erros e fracassos e utilizá-los para plantar as mais belas sementes no terreno de sua inteligência”.

Augusto Cury

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo avaliar o Regime Aduaneiro Especial do *drawback*, considerado uma exceção aos demais regimes, descrevendo-o e caracterizando-o através de suas modalidades. Será feita uma abordagem do art. 72 da Portaria nº 23/2011 do Secex, demonstrando o seu rol taxativo de mercadorias e serviços a serem utilizados no Regime Especial do *drawback*, de fato trará uma importância substancial para o país, avaliando-se a possibilidade ou não da ampliação do seu texto. Vê-se também nesse estudo uma análise do Regime Especial do *drawback* em termos de fomento ao desenvolvimento e proteção do mercado interno enquanto instrumento da política tributária no âmbito internacional, bem como suas consequências no sistema financeiro. Tratar-se-á do regime, portanto, não só como uma excepcionalidade das demais espécies de regimes aduaneiros, mas, principalmente, avaliando-o como um estímulo substancial nas importações e exportações desejáveis ao país, bem como na sua facilitação nas transações negociais entre as empresas interessadas em seu sistema, além de vislumbrar de que maneira será possível verificar a qualidade da economia nacional elevando-a em níveis altíssimos. Destaca-se ainda que, esse estudo demonstrará a necessidade do conhecimento aprofundado desse regime por empresas interessadas em aumentar o seu aporte comercial, tanto as nacionais em enviar os seus produtos, como as estrangeiras ao submetê-los a determinados tratamentos. Também será realizada uma análise do Regime Especial do *drawback* nas suas modalidades suspensão, isenção ou restituição dos tributos, onde, através dessa exigibilidade suspensa, perfaz-se todo o sistema, e envolvimento com uma elevada eficácia, indo além da que já se vislumbra atualmente. Portanto, o presente estudo demonstrará a possibilidade também de, por meio desse incentivo fiscal e econômico, alcançar um status financeiro altamente benevolente, tangenciando um possível superávit da balança comercial, estimulando-se o mercado, e aumentando sua qualidade negocial estrangeira.

Palavras-chave: *Drawback*. Portaria Secex 23/2011. Desenvolvimento do mercado interno. Regime aduaneiro especial.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	Artigo
RFB	Receita Federal Brasileira
CF/88	Constituição Federal da República
DECEX	Departamento de Operações de Comércio Exterior
MDIC	Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior
SECEX	Secretaria de Comércio Exterior
SISCOMEX	Sistema Integrado de Comércio Exterior
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
PPE	Pauta de Produtos de Exportação
CTN	Código Tributário Nacional
Siscoserv	Sistema Integrado de Comércio Exterior e Serviços, Intangíveis e de
Outras	Operações que Produzam Variações no Patrimônio
DECON	Departamento de Defesa Comercial
DEINT	Departamento de negociações Internacionais
RA	Regulamento Aduaneiro
ZFM	Zona Franca de Manaus
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
DI	Declaração de Importação
TEC	Tarifa Externa Comum
ZPE	Zonas de Processamento de Exportações
NCLAMR	Nova Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Rendas

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	O REGIME ADUANEIRO	14
2.1	NOÇÕES GERAIS	15
2.2	HISTÓRICO DO REGIME ADUANEIRO NO BRASIL	16
2.1.1	Modalidades do Regime Aduaneiro e suas especialidades	18
2.1.2	Regime Comum, Regime Especial e Regime de Áreas Especiais	19
2.1.3	Histórico normativo e o conceito de <i>drawback</i> a luz da lei nº 8.402/92 no Brasil	24
2.3	PRINCÍPIOS GERAIS DO REGIME ADUANEIRO	28
2.3.1	Princípios Específicos do <i>drawback</i>	31
2.3.1.1	<i>Drawback Suspensão</i>	31
2.3.1.2	<i>Drawback Isenção</i>	34
2.3.1.3	<i>Drawback restituição</i>	35
3	ENQUADRAMENTO DO <i>DRAWBACK</i> COMO NORMA INDUTORA TRIBUTÁRIA: CONCEITO E HISTÓRICO	36
3.1	ORIGEM E NATUREZA JURÍDICA DO <i>DRAWBACK</i>	37
3.1.1	Reformas normativas no regime especial do <i>drawback</i> e o sistema brasileiro	39
3.1.2	O Drawback após a Constituição Federal Brasileira de 1988	39
4	MODALIDADES DO <i>DRAWBACK</i>	41
4.1	<i>DRAWBACK INTEGRADO ISENÇÃO E RESTITUIÇÃO</i>	42
4.2	<i>DRAWBACK SUSPENSÃO</i>	45
4.2.1	<i>Drawback</i> e Operações Especiais	47
4.3	HABILITAÇÃO NO REGIME DO <i>DRAWBACK</i>	49
4.3.1	Requisito Subjetivos	49
4.3.2	Requisitos Objetivos	52
4.3.2.1	<i>Suspensões ou Proibições das Mercadorias</i>	53
4.3.3	Requisitos Operacionais	54
4.3.4	Requisitos Jurídicos	58
4.4	SISCOMEX, SISCOSEV, SECEX E MDIC – PROCEDIMENTO	60
4.4.1	Secex e MDIC	62

4.4.2	SISCOMEX e Siscoserv – Procedimento de Habilitação	63
4.4.2.1	<i>Siscomex</i>	63
4.4.2.2	<i>Siscoserv</i>	67
5	DA (NÃO) EXAUSTIVIDADE DO ART. 72 DA PORTARIA SECEX 23/2011 DE BENS SUJEITOS A EXPORTAÇÃO ATRAVÉS DO DRAWBACK	71
5.1	DA LITERALIDADE DA INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA	71
5.1.1	Do método interpretativo no regime aduaneiro do <i>drawback</i>	74
5.1.2	Da interpretação extensiva e a não exaustividade do art. 72 da Portaria Secex 23/2011	75
5.2	<i>DRAWBACK</i> E ISENÇÃO NOS IMPOSTOS DE IMPORTAÇÃO – BENEFÍCIOS	78
5.3	BENEFÍCIO FISCAL DA EXPORTAÇÃO E O SUPERÁVIT NA BALANÇA COMERCIAL BRASILEIRA	80
5.4	FOMENTO AO DESENVOLVIMENTO DO MERCADO INTERNO	82
6	CONCLUSÃO	84
	REFERÊNCIAS	87

1 INTRODUÇÃO

O nascedouro de um Estado encontra pontualmente a finalidade de servir aos seus personagens centrais, qual seja, o povo, e para tal, busca-se arcar e amparar com um ambiente propício para o seu desenvolvimento, com fundamento em segurança jurídica para construir a sua estrutura.

Deste modo, ao almejar o alcance das melhores condições ao seu povo, o Estado atua de modos diversos, tais quais a arrecadação de recursos financeiros, para fins de tornar o ciclo produtivo congruente aos valores da Constituição Federal.

Para o pleno alcance de seus objetivos, um dos meios necessários, que atuam como um instrumento de equilíbrio da economia, é quando o Estado utiliza a tributação, que nada mais é do que uma ferramenta para a garantia dos alcances pré citados, diante da sociedade.

Assim, a sistemática de tributação é pautada em critério fiscal ou extrafiscal, em que a primeira função consiste em sua fundamental arrecadação de recursos financeiros, e a segunda, para finalidades outras, em que se vislumbra o induzimento de comportamento com base em valores, princípios adotados pela Constituição.

Cumprir enfatizar que essas funções podem mesclar em sua predominância, onde podem ser ora essencialmente fiscal, ora extrafiscal, o que será determinante para emitir aos entes econômicos determinados comportamentos, não só face ao âmbito interno, mas também ao internacional.

Tendo em vista o entrecruzar de funções, é possível, no que diz respeito as exportações brasileiras, quando há necessidade de seu aumento, que os agentes econômicos se comportem de maneira a alcançar os objetivos traçados, a exemplo de inovações tecnológicas, procedimentos fabris, industriais, etc.

Ainda no que se refere a lógica mercadológica e sistemática da economia brasileira, nem sempre os insumos internos são suficientes, ou mesmo é demasiado custoso adquiri-los, portanto, sua importação passa a ser a melhor opção para dar continuidade a sua produção, e, com o objetivo de se alcançar o mercado externo em termos de vendas, há entrementes a possibilidade da exoneração de tributos neste momento, que se concretizará através de suspensão ou de isenção.

Com essa percepção, é que o ordenamento jurídico prevê os chamados Regimes Aduaneiros Especiais, entre os quais haverá a incidência do presente objeto de estudo, qual seja, o Regime Aduaneiro Especial do *drawback*.

Este regime passou, desde 1934, por diversas alterações, como será percebido a seguir, porém, é no ano de 2008, quando este regime se denominou por “*drawback verde-amarelo*”, que o Brasil de fato entendeu pela sua essencialidade em conjunção econômica no mercado interno.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 170, privilegia a ordem econômica brasileira, e traz em seu rol os grandiosos princípios que perfazem uma ordem jurídica pautada em um sistema equilibrado, em observância da justiça social, para o alcance da existência digna a todos do povo, o que não deixa despercebido o valor do Regime Aduaneiro em estudo na consecução desses objetivos elencados.

A sistemática trazida neste regime acaba por baratear o produto final a ser exportado, o que lhe dá competitividade no mercado, e é por este e outros motivos que o regime é considerado como um benefício fiscal, havendo assim, a concessão da dispensa de determinados tributos em sua incidência.

Em que pese seja este um regime antigo, já utilizado em territórios internacionais como nos Estados Unidos desde os primeiros anos de sua fundação, também é adotado por diversos outros países por meio de Tratados Internacionais.

No Brasil, no entanto, esse regime tem previsão desde 1936, através do Decreto-Lei nº 37, tendo passado por diversas alterações normativas, sempre através de Decretos do Poder Executivo.

Apesar de sua existência prevista há alguns anos, o regime especial do *drawback* era, até tempos atrás, pouco estudado na doutrina, ainda o sendo atualmente, raro o seu aprofundamento, apesar de tamanha essencialidade.

É através deste vislumbre da indispensabilidade no ordenamento jurídico, que o presente trabalho está ilustrado, e encontra-se dividido em 6 capítulos, os quais demonstrarão de forma clara e argumentativa, o fomento causado por esse regime no sistema financeiro nacional, bem como a sua história, peculiaridades, bem como novas possibilidades que serão vistas a partir da interpretação tributária diante da situação econômica apreendida no mercado nacional.

O entendimento do texto em estudo se perfaz através de aprofundamentos descritivos acerca do tema exposto, a metodologia se entrelaça em objetivo explicativo, fático, o qual demonstra em seu bojo o histórico, caracteres e peculiaridades acerca do regime aduaneiro do *drawback*.

Além disso, também é possível a verificação de dados oficiais, que trazem importantes fenômenos sobre o tema, principalmente em setores financeiros, onde se mostra uma análise profunda das consequências trazidas pelo objeto de estudo do presente texto.

O objetivo do presente trabalho é a análise do regime do *drawback* através de uma política tributária, bem como a importância que este incentivo fiscal tem no âmbito financeiro do Comércio Exterior, a ponto de ser possível visualizar, por um viés econômico, seus ganhos e avanços no Sistema Financeiro Nacional.

A escolha do presente tema demonstra-se clara ao estudar as principais características, os entrelaces que o Direito Aduaneiro traz em meio ao Direito Tributário e o Comércio Exterior, bem como traz em seu âmago os avanços a nível mundial em termos econômicos.

O que se pretende demonstrar no estudo a seguir é o quão importante para um país é ter um incentivo fiscal que controle a entrada e saída de bens, mercadorias e serviços, de modo que sempre se vislumbre e que se atinja os objetivos benéficos ao estado brasileiro, invocando seu avanço em vários setores, como aumento de empregos, industriais, tecnológicos e etc.

Os primeiros capítulos objetivam tratar do regime aduaneiro em sua integralidade, e traz conceito, histórico, bem como as modalidades do mesmo, e enfim, traz logo em seus primeiros enlaces, os significados e princípios previstos do regime estudado no trabalho, o *drawback*.

Os próximos capítulos cumprem a finalidade de demonstrar o *drawback* como uma modalidade especial do regime aduaneiro, e perfaz-se assim através de suas modalidades, seu conceito, suas peculiaridades, e sua prática no ordenamento jurídico.

Como será explicado posteriormente, o *drawback*, como um benefício fiscal, traz em seu bojo, espécies de exoneração tributária, que são as modalidades de “isenção”, “suspensão”, e ainda a “restituição”.

Essas espécies trazem diversas características diante da sua natureza jurídica, e também há que se estudar os requisitos propostos para a concessão deste regime no cenário do mercado nacional.

A partir do estudo do regime em sua íntegra, há a necessidade de demonstrar-se como ele atua diante da esfera financeira, quais são suas consequências no mercado atual, e quais as vantagens trazidas por ele.

Diante disto, há que se abrir um espaço para a explicação da literalidade da interpretação tributária neste quesito, onde há uma abrangência explicativa do art. 111, do CTN, a fim de demonstrar que o regime especial em estudo não ultrapassa sua legalidade estrita.

Por fim, propõe-se neste estudo, o vislumbre da eficácia na exportação e no possível superávit da balança comercial financeira no Estado brasileiro, de modo que o seu fomento no mercado interno é grandioso, bem como interessante ao desenvolvimento do país, como já prevê o ordenamento jurídico.

Ao final, será avaliado cada requisito e cada demanda no espectro do Estado nacional, diante do rol do art. 72 da Portaria Secex nº 23/2011, para que enfim, possa haver em conjunto, a análise suficiente e necessária para profundas argumentações acerca do tema a ser a seguir estudado.

2 O REGIME ADUANEIRO

O presente texto inicia a sua abordagem no que diz respeito aos principais aspectos sobre o Regime Aduaneiro, perpassando por sua definição, conceitos jurídicos, modalidades, e ainda, a importância da sua presença no Direito Aduaneiro, tido, na atualidade, como um ramo autônomo do direito, não mais vislumbrando-o como anexo ao Direito Tributário¹.

Tendo em vista a autonomia do Direito Aduaneiro supracitado, vislumbra-se, portanto, uma garantia de maior proteção às relações negociais sobrepostas internacionalmente pelo estado brasileiro, principalmente no que se refere a seara de exportações e importações, que como será demonstrado a posteriori, é uma cautela proveniente deste ramo jurídico.

Entende-se que o Direito Aduaneiro, advindo do ramo do direito público, surgiu com a pretensão de regulamentar a política aduaneira, e, através de Portarias, Decretos-Leis, entre outras leis esparsas, a sua intervenção no âmbito internacional atuará diretamente, em manejo assim das transações de importação e exportação de mercadorias, serviços, transportes, entre outros, contando, desta forma, com um sistema específico de controle e fiscalização, chamado de Regime Aduaneiro.

Não obstante, é indispensável enfatizar que a Constituição Federal de 1988 não prevê expressamente a competência da União para legislar sobre o Direito Aduaneiro, bem como não o reproduz como um ramo autônomo do direito, porém, o inciso VIII do art. 22² do texto pátrio, demonstra a competência privativa da União no que diz respeito ao Comércio Exterior.

Ou seja, o Direito Aduaneiro será visto no presente estudo como um entrelace a CF/88 nos termos do art. citado, tendo em vista que, ao regular as normas do Comércio Exterior, regula de forma clara também o Direito Aduaneiro.

Deste modo, conclui-se que o Direito Aduaneiro deve ser observado e melhor entendido, e à luz do Regime Aduaneiro, entre outros mecanismos econômicos,

¹FREITAS, Maxsoel Bastos de. **O direito Aduaneiro como ramo autônomo do direito**. Jus Br. Disponível em: < <https://jus.com.br/artigos/4791/o-direito-aduaneiro-como-ramo-autonomo-do-direito>>. Acesso em: 06 abr. 2017.

²Art. 22, VIII, Constituição Da República Federativa de 1988. Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: VIII - comércio exterior e interestadual.

tangenciará a proteção do mercado financeiro do país, ocasionando assim, uma alteração benevolente no fluxo de importações e exportações nas relações negociais, que serão estudadas de forma ampliativa e minuciosa.

2.1 NOÇÕES GERAIS

Desde a sua existência as relações comerciais estrangeiras vivem constantemente em um processo evolutivo, e de forma cíclica, sempre visou garantir o progresso do país, principalmente através do desenvolvimento nacional nas relações negociais econômico financeiras com outros Estados.

Sendo assim, busca-se, desde sempre, um equilíbrio econômico financeiro da balança comercial brasileira, e é através desse ciclo incessante de fomento ao mercado interno que surgiu, por meio do Comércio Internacional, a ideia das Aduanas, que têm como uma de suas funções vigiar e controlar a entrada e a saída, não só de mercadorias, como também de transportes e serviços que vierem a ser utilizados posteriormente.

É através dessa fiscalização aduaneira que se assegura o pagamento correto dos impostos no território aduaneiro, local propício para o exercício do ramo do Direito em estudo, que, através do seu Regime, perfaz-se o devido e específico controle nas chamadas Zonas Aduaneiras³.

As Zonas Aduaneiras ainda se subdividem em Zonas Primárias, Zonas Secundárias, Recintos Alfandegados, Portos, Aeroportos e Pontos de Fronteira Alfandegados, e o Porto Seco.

Ao falar-se das Zonas Primárias, seriam aquelas constituídas pelos portos, aeroportos e pontos de fronteiras alfandegários, enquanto que a Zona Secundária, compreenderá todo o restante do Território Nacional, e importa saber que, somente nas Zonas Primárias efetuar-se-á a entrada ou a saída de mercadorias procedentes do exterior ou a ele destinadas, e se dará através de um ato declaratório de competência da RFB, autorizando o seguinte:

³LOPES, Patrícia Vitti; MORINI, Cristiano. Regimes Aduaneiros Especiais de Exportação: uma comparação entre Exportação temporária, Entrepósito Aduaneiro na exportação e DAC – Depósito Alfandegado Certificado. **Revista de Negócios Internacionais**. Piracicaba: 4(6): 39-45, 2006, p. 40.

1. Parada ou trânsito de veículos que venham ou que se destinam ao exterior
2. Procedimentos de carga, descarga, armazenagem ou passagem de mercadorias que venham ou estejam destinadas ao exterior
3. Embarcar, desembarcar, transitar aqueles que viajam para o exterior, ou deles advindos⁴

No que diz respeito aos Recintos Alfandegados, estes que representam locais a serem declarados pelo Sistema da RFB no amparo ao controle aduaneiro, existe uma subdivisão em Recintos das Zonas Primárias e das Zonas Secundárias (previsto no art. 9º do Regulamento Aduaneiro Dec. 6.759/09)⁵

De outro lado, há ainda que se falar nos chamados Portos Secos, que também serão Recintos Alfandegados, porém, de uso exclusivamente público, ou seja, serão instalados para a prestação de serviços públicos para movimentar e armazenar mercadorias, tudo isso sob controle aduaneiro, e não poderão ser instalados na Zona Primária de Portos e aeroportos alfandegados.⁶

2.2 HISTÓRICO DO REGIME ADUANEIRO NO BRASIL

Interessa notar que, do conhecimento acerca do assunto em estudo não ser tão vasto atualmente, é possível citar três regulamentos trazidos ainda na época imperial no histórico do Regime Aduaneiro, e que vige em território brasileiro desde então, quais sejam respectivamente dos anos de 1832, 1836 e 1860.

Cumprir mencionar, no que se refere as datas supracitadas, que nessa época já havia previsão estabelecendo os regimes aduaneiros de importação e exportação definitiva, bem como os chamados Trânsito e o Entreposto Aduaneiro.

⁴Dados oficiais da Receita Federal. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 10 abr. 2017

⁵Art. 9º Decreto-Lei nº 6.759/09 Os recintos alfandegados serão assim declarados pela autoridade aduaneira competente, na zona primária ou na zona secundária, a fim de que neles possam ocorrer, sob controle aduaneiro, movimentação, armazenagem e despacho aduaneiro de:

I - mercadorias procedentes do exterior, ou a ele destinadas, inclusive sob regime aduaneiro especial; II - bagagem de viajantes procedentes do exterior, ou a ele destinados; e III - remessas postais internacionais. Parágrafo único. Poderão ainda ser alfandegados, em zona primária, recintos destinados à instalação de lojas francas.

⁶TREVISAN, Rosaldo. **Atuação Estatal no Comércio Exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro**. 2008. Dissertação (Mestrado) – Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2008.

Sendo assim, os Regimes Aduaneiros como a importação e exportação definitiva, Admissão Temporária (também chamada de franquias temporária), e o Entrepósito Aduaneiro, foram, no ano de 1894, trazidos no conteúdo da chamada NCLAMR (Nova Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Rendas).⁷

Os referidos regimes aduaneiros acima começaram a apresentar, de forma clara os diplomas normativos a partir do período que se seguiu a década de 1930, e é neste período também que há uma gradativa ampliação no ramo do Direito Aduaneiro no que diz respeito ao presente objeto de estudo, qual seja, o Regime Aduaneiro Especial do *drawback*, que será minuciosamente analisado no presente texto.

Deste modo, a década de 1960 trouxe os dispositivos normativos do Direito Aduaneiro, começando a disciplinar em seu conteúdo os Regimes Aduaneiros Especiais, a exemplo do Trânsito Aduaneiro, momento em que houve adição também da exportação e Admissão Temporária, o Entrepósito Industrial e o chamado *drawback/aperfeiçoamento* ativo/reposição de estoques, o que evidenciou cada vez mais a importância do Direito Aduaneiro no Brasil.

Antes mesmo de haver a promulgação da CF/88, com o advento do Decreto-Lei nº 2.472/88, os chamados “outros regimes” também foram criados, estes que dentro dos Regimes Especiais, passaram a normatizar e instituir com os devidos regulamentos a sua aplicação, a qual, sobrepondo-se o objetivo econômico financeiro, estabeleceu prazos e condições posicionados para a devida melhoria dos Regimes Aduaneiros Especiais.

No ano de 2002 vislumbrou-se no novo Regulamento Aduaneiro os tão importantes Regimes Aduaneiros Especiais e também aplicados em áreas especiais, os quais terão seu devido enfoque no tema em questão.⁸

⁷ LOPES, Patrícia Vitti; MORINI, Cristiano. Regimes Aduaneiros Especiais de Exportação: uma comparação entre Exportação temporária, Entrepósito Aduaneiro na exportação e DAC – Depósito Alfandegado Certificado. **Revista de Negócios Internacionais**. Piracicaba:4(6): 39-45, 2006, p. 41

⁸ *Ibidem*, p. 42.

2.1.1 Modalidades do Regime Aduaneiro e suas especialidades

Como já relatado, a criação do Regime Aduaneiro se deu com o objetivo de dinamizar o atendimento ao Comércio Exterior priorizando suas necessidades econômicas, bem como possibilitar o atendimento e o controle das suas peculiaridades.

Neste passo, o governo idealizou as modalidades específicas de Regimes Aduaneiros, estas que, através de mecanismos próprios, vieram para facilitar na entrada e saída de mercadorias do território aduaneiro, onde trouxe como um incentivo, a suspensão ou isenção de tributos incidentes nas transações econômico financeiras⁹

Por conseguinte, o Regime Aduaneiro, nada mais é, do que o modo pelo qual ocorrerá a importação ou exportação de bens comercializáveis do território brasileiro, e está regulamentado no Decreto nº 6.759/09, de 5 de fevereiro de 2009.¹⁰

É imprescindível lembrar que, foi com o advento do Novo Regulamento Aduaneiro, no ano de 2009, que houve a factual divisão das três mais prestigiadas espécies, quais sejam, Regime Aduaneiro Comum, Regime Aduaneiro Especial, e Regime Aduaneiro em Áreas Especiais.

No Regime Aduaneiro comum a tributação, normalmente, incidirá sobre os tributos de importação, visto que, a mercadoria que entrar no país, terá em regra como característica o título definitivo, ressalvados os casos de imunidade, isenção ou alíquota zero;

No Regime Aduaneiro em Áreas Especiais, a incidência do tributo está relacionada com determinadas áreas do país, as quais nomeiam-se, ZFM (Zona Franca de

⁹BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Dados oficiais do MDIC. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/sistemas_web/aprendex/default/index/conteudo/id/95>. Acesso em: 10 abr. 2017

¹⁰*Idem*. Decreto 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 fev. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato20072010/2009/ decreto/d6759.htm>. Acesso em: 23 mar. 2017

Manaus), a Amazônia Ocidental, as Áreas de Livre Comércio, as ZPE (Zonas de processamento de Exportações), e o Entrepósito Internacional da ZFM¹¹;

De outro lado, os Regimes Aduaneiros Especiais têm algumas especificidades que serão compreendidas no presente estudo, pois, devido ao seu caráter transitório no país, e engloba a suspensão da exigibilidade dos tributos, que devem ser instituídos em uma espécie de termo de responsabilidade e, para possibilitar a execução em caso de inadimplemento das condições do regime, se fixa um prazo máximo dessa suspensão.

Logo, é possível suspender a exigibilidade dos tributos de importação em situações específicas, pois, não haveria motivo plausível para manter a tributação sob bens que irão ampliar as negociações estrangeiras no Brasil.

2.1.2 Regime Comum, Regime Especial e Regime de Áreas Especiais

Os Regimes Aduaneiros Comuns também podem ser chamados de regimes ordinários, pois, são os aplicados de forma mais genérica nas operações de comércio exterior, e, de forma indistinta, não terá nenhuma excepcionalidade, o que significa que este regime, tem como base legislações, rotinas, bem como regras específicas na importação e exportação, onde serão as mercadorias tratadas administrativamente por meio das operações nas cobranças dos direitos aduaneiros.¹²

Reporta-se também que a maior característica dessa modalidade de regime aduaneiro é a sua definitividade, ou seja, no tocante as importações ou exportações, estas terão como objetivo um âmbito de permanência no território nacional, o que quer dizer que, de forma equivalente, quando Brasil exporta a título definitivo, importa de forma absoluta ao estrangeiro, assim como ocorre na via oposta.

¹¹LUZ, Rodrigo. **Comércio Internacional e Legislação Aduaneira** 6.e.d. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015, p.331

¹²MACHADO, Eduardo Leoni. **Regimes Aduaneiros Especiais nas Operações de Comércio Exterior**. Disponível em: <http://ftp-acd.puccampinas.edu.br/pub/professores/cea/elm/Operacoes_de_Comercio_Exterior_Importacao/Situacao_Problema_4/Regimes_Aduaneiros_Especiais_nas_Operacoes_de_Comercio_Exterior.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2017.

É possível exemplificar os Regimes Aduaneiros Comuns ao tratar-se dos benefícios fiscais relativos aos tributos aduaneiros, quais sejam, os impostos de importação e exportação, não havendo qualquer impedimento no momento em que outros regimes especiais venham a requerer isenção ou imunidade de operação, o que não ocorre no Regime Comum.¹³

Assim sendo, a importação definitiva, também chamada de importação para consumo, que está amparada pelo Regime Aduaneiro Comum, ocorrerá quando, havendo uma compra de mercadorias no exterior, terá livre circulação no território, mas apenas se tiverem sido realizados os trâmites aduaneiros nos moldes devidos.¹⁴

Para ocorrência efetiva dos trâmites, é necessário que essas mercadorias sejam submetidas ao chamado despacho aduaneiro, que será o provedor da sua livre circulação no território, e, em contrapartida, na exportação definitiva, após os trâmites aduaneiros necessários, a mercadoria poderá deixar o território brasileiro livremente.

Distintamente, vislumbra-se a excepcionalidade como a maior característica do próximo regime aduaneiro a ser avaliado, tendo em vista que o chamado Regime Aduaneiro Especial, muito utilizado em vários países, tem o objetivo de fomentar e incentivar o desenvolvimento econômico.

Para que este fim ocorra, serão atribuídos benefícios tributários, que se darão em decorrência de uma importação ou exportação temporária, o que demonstra uma forma de facilitação dos procedimentos necessários.

Portanto, enquanto nos Regimes Aduaneiros Comuns, a principal característica é a definitividade, nos Regimes Aduaneiros Especiais, tem-se como características principais a suspensividade (decorrendo-se a partir dela a suspensão da exigibilidade tributária), a vinculação a um fim, e o caráter temporário.

¹³MACHADO, Eduardo Leoni. **Regimes Aduaneiros Especiais nas Operações de Comércio Exterior**. Disponível em: <http://ftp-acd.puccampinas.edu.br/pub/professores/cea/elm/Operacoes_de_Comercio_Exterior_Importacao/Situacao_Problema_4/Regimes_Aduaneiros_Especiais_nas_Operacoes_de_Comercio_Exterior.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2017.

¹⁴TREVISAN, Rosaldo. **Atuação Estatal no Comércio Exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro**. 2008. Dissertação (Mestrado) – Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2008.

Ou seja, no que diz respeito a diferenciação desses dois regimes, vale mencionar a existência de princípios e regras, tanto nos que irão regulamentar a generalidade dos Regimes Comuns, como nas exceções abrangidas pelo Regime Especial, através de suas particularidades.

Com o desencadeamento do chamado desembaraço aduaneiro, e, posteriormente com as providências extintivas que darão fim a esse mecanismo, será possível a nitidez do aspecto diferenciado que ocorre nessa modalidade de regime, sendo deste modo que ocorre o acompanhamento da trajetória das mercadorias estrangeiras.¹⁵

Como já reportado anteriormente, o Regime Aduaneiro Especial funciona como motivador fiscal, também será ele condicionado a situação resolutiva ou suspensiva, o que significa que, normalmente, será importado um bem, que permanecerá temporariamente no território brasileiro, para ser posteriormente exportado, ou viceversa, mas, que é situação única.

Deste modo, o regime em evidência também pode se encerrar através de situações como a entrega a Fazenda Nacional, sem qualquer despesa, a exemplo de uma aceitação aduaneira, destruição por expensas aos interessados, transferência entre regimes especiais, despachos para consumo, dentre outros cenários.¹⁶

Imperiosa se faz ainda a análise da competência do regulamento do Comércio Exterior, que, segundo o Art. 22, VIII, CF/88, será da União, e mais especificamente do Ministério da Fazenda, segundo o art. 237 da CF/88¹⁷, subentendendo-se por analogia, que será de competência da mesma a regulamentação dos Regimes Aduaneiros Especiais.

Tendo em vista a competência da União e do Ministério da Fazenda supra evidenciado, é através da sua essencialidade que a competência fiscalizatória e incentivadora fiscal de tributos protege a indústria nacional, bem como, não menos importante, fomenta o desenvolvimento do mercado interno através destes regimes aduaneiros.

¹⁵TREVISAN, Rosaldo. **Atuação Estatal no Comércio Exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro**. 2008. Dissertação (Mestrado) – Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2008.

¹⁶MACHADO, Luiz Henrique Travasso. **Curso de Drawback**. São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2015, p.89.

¹⁷Art. 237 da Constituição Da República Federativa de 1988. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.

Cumpra evidenciar que, através dos três regulamentos Aduaneiros utilizados, quais sejam, o Decreto-Lei nºs 91.030/1985 (revogado), 4.543/2002 (revogado) e 6.759/2009¹⁸ (atualizado), o Regime Aduaneiro Especial, tendo em vista a exoneração fiscal, poderá ainda ser subdividido em sua amplitude, podendo ser mais amplo ou menos amplo (parcial).

Algumas dessas modalidades estão atreladas não só com relação ao espaço físico, mas também no que diz respeito a outras peculiaridades, não dependendo dessa fixação prévia de local estabelecido no território aduaneiro.

Portanto, os Regimes Especiais amplos trazem a modalidade dos chamados *stricto sensu*, que são o Trânsito Aduaneiro, Entrepasto Industrial e Exportação temporária, bem como os Regimes Aduaneiros em Áreas Especiais, surgidos no segundo regulamento, este que trouxe apenas os regimes da Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio, e que fora adicionada as Zonas de Processamento de Exportação, com o atual regulamento.

Sabe-se que a diferença entre esses dois regimes está no foco, onde o objetivo do segundo regime é justamente fomentar o desenvolvimento dessas áreas preestabelecidas, o que não as impede de se encaixarem na modalidade excepcional dos regimes aduaneiros.

A partir das alterações dos Decretos, no ano de 2009 fez-se a normatização de atuais 17 (dezessete) Regimes Aduaneiros Especiais, dentre eles, o presente objeto de estudo (*Drawback*), modalidade que será amplamente aprofundada nos próximos destaques¹⁹.

Diversamente, há ainda os chamados Regimes Aduaneiros parciais, que também são consideradas excepcionais devido a vinculação a uma condição, e são mais abrangentes dentro da perspectiva dos Regimes Aduaneiros Especiais, com a pretensão de intensificar economicamente o país, a exemplo das contribuições,

¹⁸BRASIL. Decreto-Lei 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 fev. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em: 27 mai. 2017.

¹⁹MACHADO, Luiz Henrique Travasso. **Curso de Drawback**. São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2015, p.95.

quais sejam, PIS-Pasep-Importação e Cofins-Importação, e abrange ainda possivelmente o IPI que se vincule à importação e o Imposto de Importação.²⁰

Na Jurisprudência, é muito comum a verificação desses Regimes Especiais, principalmente no que diz respeito a fiscalização acirrada, havendo a tendência, muitas vezes, do retorno da isenção de acordo com a data do fato gerador. No entendimento da Relatora Ministra, em Recurso Especial improvido:

“1. Os insumos ingressaram no País sob o regime do *drawback*, com legislação que previa a isenção do ICMS. 2. Frustrada a condição na qual se embasou a isenção (aplicação em produtos destinados ao exterior), retorna-se à data do fato gerador e desaparece a isenção. 3. Nacionalização dos insumos que implica no pagamento de todos os impostos devidos à época da internação, inclusive o ICMS. 4. Recurso especial improvido.” (STJ, Resp nº 223708/SP, Processo nº 199900635779, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ 08/10/2001)²¹

Conclui-se, a partir da Jurisprudência supramencionada que, em se tratando de insumos que adentram ao país com o *drawback*, seria possível a isenção dos tributos cobrados à data do fato gerador, mas, como não foi o que de fato ocorreu, o Recurso Especial foi improvido, tendo sido frustrada a condição do regime aplicável.

Finalmente, apresenta-se dentre os Regimes Aduaneiros Especiais, o objeto do presente estudo, a que se concede o nome de Regime Aduaneiro Especial do *drawback*.

Destaca-se que este regime é conceituado como uma subespécie, e é usado factualmente como uma exceção aos Regimes Especiais, visto que, com a permissão da entrada de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários que serão exportados, bem como materiais que serão utilizados na produção de bens através de embalagens, tem-se a suspensão, isenção ou restituição de tributos.

Até então, é o que ocorre em sua habitualidade, e o governo, para fomentar o desenvolvimento interno da economia brasileira, e para não onerar as relações concorrenciais, em respeito ao art. 170, IV, CF/88²², decidiu não cobrar tributos nessas importações.

²⁰MACHADO, Luiz Henrique Travasso. **Curso de Drawback**. São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2015, p.98.

²¹LUZ, Rodrigo. **Comércio Internacional e Legislação Aduaneira** 6.e.d. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015, p.109.

²²Art. 170. Constituição Da República Federativa de 1988. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: IV - livre concorrência;

Para que não haja essa cobrança de tributos, é necessário que se elabore um plano de exportação, que será planejado através do chamado Decex (Departamento de Comércio Exterior), sob pena de cobrança dos insumos importados, mais os acréscimos legais, e é deste regime que o estudo terá maior interesse e abrangência, a fim de conceituar, distinguir dos outros regimes, e demonstrar a sua importância a nível econômico e financeiro do país²³.

2.1.3 Histórico normativo e o conceito de *drawback* a luz da lei nº 8.402/92 no Brasil

O regime do *drawback* foi tradicionalmente criado pelo Decreto-Lei nº 37/66²⁴, onde havia o cuidado com a incidência tributária apenas nas importações dos insumos, mas importa saber que foi a partir da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992, que surge a primeira versão do *drawback*, também nomeado como “*drawback interno*”.

Deste modo, para que seja feita uma análise aprofundada acerca do conceito atribuído por esta lei ao regime do *drawback*, também é imprescindível o entendimento histórico, ou seja, como foi sua trajetória legislativa até que se chegasse ao seu conceito em plenitude.

Anteriormente a instituição do *drawback* no Brasil, num primeiro momento ocorreu a primeira regulamentação deste regime, em 1934, através do Decreto nº 24.023, este que foi revogado pelo Decreto-Lei nº 300/1938, que por sua vez foi expressamente revogado pelo art. 62, §2º da Lei nº 3.244/1957²⁵, e neste primeiro período visualiza-se apenas concessão de isenções, bem como reduções de direitos aduaneiros, que deveriam seguir de forma literal ao ato previsto.

²³LUZ, Rodrigo. **Comércio Internacional e Legislação Aduaneira** 6.e.d. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015, p.333.

²⁴BRASIL. Decreto 37, de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 18 nov. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037.htm>. Acesso em: 27 mai. 2017.

²⁵ Art.62 da Lei nº 3.244 de 1957 - O Poder Executivo deverá, no prazo de um ano, a contar da data de publicação desta lei: § 2º - Ficam revogadas as isenções concedidas pelo Decreto-Lei nº 300, de 24 de fevereiro de 1938 e leis posteriores, ressalvadas, (Vetado) as que beneficiarem, (Vetado) expressamente, (Vetado) entidades, empresas ou pessoas.

Através do Decreto nº 994, de 27 de julho de 1936, o regime do *drawback* fora efetivado no ordenamento jurídico brasileiro, com uma finalidade extrafiscal expressa, ou seja, desde o seu primeiro regulamento, é razoável que se verifique o seu objetivo incentivador de vantagens.

Neste momento, o regime do *drawback* trouxe a possibilidade tanto na entrada de matérias-primas como correlatos que seriam fabricados e, posteriormente, exportados para o estrangeiro, e para que esse sistema ocorresse, se fez necessário a observância de uma lista elaborada pela chamada Comissão de Similares, admitida na alfândega do porto do Rio de Janeiro, a ser aprovada pelo Ministério da Fazenda.

A importação dessas matérias-primas instituía o pagamento integral dos tributos, bem como acréscimos correspondentes, que iriam ser posteriormente devolvidos, para nova habilitação posterior, devendo o importador declarar a vinculação ao *drawback* naquela operação.²⁶

De outro lado, o produtor exportador requeria que se realizasse uma conferência dos produtos, assegurando a devolução integral do que foi pago na importação das matérias-primas empregadas na fabricação. Passado o prazo de um ano, a partir da exportação, se aquele produto regressasse ao Brasil, o fabricante ou o comerciante deveriam devolver o valor recebido.²⁷

Porém, no ano de 1957 houve a revogação do Decreto de 1937 através da Lei nº 3.244/1957, bem como do art. 37 especificamente, que somente foi publicado em 1961, através do Decreto-Lei 50.485/61, atualizando-se o sistema do regime em comento.

No que diz respeito a maior alteração da última revogação citada, a legislação anterior apenas se referia a remissão dos direitos aduaneiros em seu modo total, sendo possível também na nova legislação, o modo parcial dessa remissão.

No ano de 1964, através do Decreto nº 53.967/64, houve uma nova revogação, dessa vez trazendo o termo “estímulo” ao invés de “favor”, trazendo mudanças como as modalidades de importações no campo tributário, e no caso da modalidade

²⁶MACHADO, Luiz Henrique Travasso. **Curso de Drawback**. São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2015, p.155.

²⁷*Ibidem* p.150.

suspensão no desembaraço aduaneiro, bem como o prazo para ser recolhido, sem modalidades.

Ainda trouxe mudanças relativas na modalidade restituição, e, finalmente, em 1966, através do Decreto-Lei nº 37/1966, incluiu-se a expressão do regime do *drawback*, como regime aduaneiro, ocupando importância não só no quesito de importações e exportações, mas, principalmente no que diz respeito ao desenvolvimento da economia brasileira através do incentivo fiscal, estimulando a balança comercial de forma favorável, e, a partir desse momento, incluindo-o definitivamente no ordenamento jurídico brasileiro.²⁸

Tendo em vista o histórico legislativo consubstanciado, importa notar que, apesar de utilizado há mais de 40 anos, o regime especial do *drawback* passou por diversas modificações normativas, visto que, ao ter sido elaborado o Decreto-Lei nº 37/66, a desoneração a qual se aplicava o regime era referente apenas a importação de insumos, tornando aquelas compras de produtos muito similares as do mercado interno, bem menos atraentes, o que não é o que ocorre na atualidade, sendo muito mais abrangente.

Além disso, é de suma importância verificar que, o conceito do regime do *drawback* é seguido pela Lei nº 8.402/92²⁹, onde tem-se o regime como um incentivo fiscal a exportação de tributos que entrarão, a título definitivo, mas que serão industrializados para serem posteriormente, reexportados, ou, pela via oposta, sairão produtos do território nacional, como matérias-primas, serão industrializados em outros Estados, para serem reintroduzidos no espaço brasileiro.

Para isso, com o objetivo de tornar equiparável a situação entre os insumos estrangeiros e locais, o governo lançou no ano de 2008 o chamado “*drawback verde-amarelo*”, que era aplicável na modalidade suspensão.³⁰

Neste momento, percebeu-se que os exportadores passaram a ter um poder de compra maior no mercado doméstico, desonerando-se tributos, bem como

²⁸MACHADO, Luiz Henrique Travasso. **Curso de Drawback**. São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2015, p.152.

²⁹ BRASIL. Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992. Restabelece os incentivos fiscais que menciona e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 8 jan. 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8402.htm>. Acesso em: 27 mai. 2017.

³⁰AGOSTINHO, Renato. **O regime do Drawback e sua contribuição para as exportações dos Setores industriais Brasileiros**. 2014. Dissertação (Mestrado) - Departamento de Economia, Universidade De Brasília, Brasília, 2014.

mercadorias que estavam pretensas na industrialização e posterior utilização na exportação.

No mês de maio do ano de 2009, o governo brasileiro resolve implementar ainda o chamado *drawback* integrado, que fora ainda aperfeiçoado no mês de abril de 2010, que até aquele momento estava disponível na modalidade suspensão (Leis nº 11.945/09 e 12.058/09).³¹

No ano de 2010, o regime do *drawback* atingiu a sua 6^o edição no que se refere as suas atualizações, que se deu pela Portaria do Secex nº 10, de 24 de maio de 2010³², encontrando-se nela todos os procedimentos atinentes a importação ou exportação de produtos, trazendo em seu conteúdo as principais operações do regime, quais sejam, a de transformação, beneficiamento, montagem, renovação ou recondicionamento, acondicionamento ou reacondicionamento.

Cumprindo novamente mencionar, portanto, que o Regime Especial do *drawback* é visto como uma exceção as modalidades previstas no Regime Aduaneiro, em que pese se faz necessário conhecer o seu conceito, bem como suas características, modalidades, e, ainda, consequências advindas da sua utilização no mercado internacional, sejam elas positivas, ou negativas para o Sistema Financeiro Nacional. Sendo assim, o regime aduaneiro do *drawback* pode ser vislumbrado como um incentivo fiscal, possibilitando a desoneração de tributos nas exportações que incidam no alcance de insumos, sejam eles nacionais ou estrangeiros, estes que serão utilizados na produção de bens a serem exportados, servindo posteriormente de barateamento do produto final exportável, dando-lhes alta competitividade no mercado.³³

Portanto, o Regime Especial Aduaneiro do *drawback* é considerado um instrumento político do Comércio Exterior que, diante do seu desenvolvimento no mercado econômico, é capaz de apaziguar, ou mesmo eliminar em determinadas situações, por meio de desoneração tributária, a alta carga de tributação que o Brasil vem

³¹AGOSTINHO, Renato. **O regime do Drawback e sua contribuição para as exportações dos Setores industriais Brasileiros**. 2014. Dissertação (Mestrado) - Departamento de Economia, Universidade De Brasília, Brasília, 2014.

³²BRASIL. **Portaria 10**, de 24 de maio de 2010. Dispõe sobre operações do comércio exterior. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 24 maio 2010. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1274796088.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2017

³³LUZ, Rodrigo. **Comércio Internacional e Legislação Aduaneira**. 6.e.d. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015, p.354.

sofrendo desde meados dos anos 1990, momento em que houve uma inserção majorada pelo Brasil no Comércio Internacional.

Observa-se que o conceito de incentivo fiscal ao *drawback* não se confunde com o conceito de benefício fiscal, este que em verdade se trata de reduções e isenções fiscais, taxativamente disposta no art. 111, I, CTN³⁴, sendo rol exaustivo, tal entendimento ratificado pelo art. 79 da Portaria Secex 23/2011³⁵.

Tendo em vista que foi a partir do Decreto-Lei nº 37/66 que se trouxe a regulamentação primária do Regime Especial do *drawback*, a partir de então, se faz perceptível a redução de custos para os empresários brasileiros, que vendem para o exterior, evidenciando deste modo, o regime como uma estratégia eminentemente produtora, principalmente no que diz respeito aos países em desenvolvimento como o Brasil, ainda sob o ponto de vista externo³⁶

Cumprido evidenciar ainda, que, apesar de apresentar inúmeras vantagens pertinentes ao país, principalmente em áreas econômicas e tributárias a nível internacional, esse riquíssimo regime aduaneiro ainda não tem o seu devido conhecimento, e a taxatividade no que diz respeito a permissão do uso das mercadorias e serviços a serem concedidos por esse regime pode desencadear num desestímulo as indústrias e empresas que venham a ter interesse no regime objeto do presente estudo.

2.3 PRINCÍPIOS GERAIS DO REGIME ADUANEIRO

Importa saber que, assim como em outros ramos jurídicos, também o regime aduaneiro se perfaz através de um conjunto de princípios e normas que regulamentam todas as atividades do comércio exterior relacionadas as aduanas, o

³⁴BRASIL. Lei 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 23 mar. 2017.

³⁵Art. 79 Portaria SECEX 23/2011. As importações cursadas ao amparo do Regime não estão sujeitas ao exame de similaridade e à obrigatoriedade de transporte em navio de bandeira brasileira

³⁶AGOSTINHO, Renato. **O regime do Drawback e sua contribuição para as exportações dos Setores industriais Brasileiros**. 2014. Dissertação (Mestrado) - Departamento de Economia, Universidade De Brasília, Brasília, 2014.

que possibilita em sua extensão, um controle de fiscalização com fins preeminentemente coletivos.³⁷

Primariamente, o direito aduaneiro é engajado no interesse comum e/ou coletivo, ou seja, o direito natural comunitário é de extrema importância, visto que há uma significativa importância em controlar tudo o que ingressa ou sai do território, proveniente de uma finalidade própria a toda a sociedade.

Este princípio também vem engajado em conjunto com o princípio do bem comum ou interesse geral *stricto sensu*, visto que todos os cidadãos devem comprometer-se ao cuidar dos bens e serviços que irão entrar ou sair do seu país, a fim de estabelecer uma relação saudável entre os interesses comuns de cada indivíduo em uma coletividade.

Dentre esses mais genéricos, também há aqueles que estão intimamente relacionados ao regime aduaneiro, o qual se denomina de princípio da universalidade do controle aduaneiro ou destinação universal dos bens.

A função mais precípua deste princípio é a submissão à sujeição de toda mercadoria que se pretende ingressar ou que se pretende atravessar em direção ao exterior, aos controles do Estado³⁸.

Outro princípio de suma importância ao direito aduaneiro se faz na livre escolha do Regime, onde tendo em vista um sistema econômico pautado na livre iniciativa, concorrência e propriedade privada, previstos no art. 170 da CF/88, não há dúvidas sobre a necessária observância de planos econômicos para posterior ingresso no regime aduaneiro.

Significa que a livre escolha caberá a autoridade de comércio exterior que deverá escolher o regime aduaneiro que será amparado sobre a determinada mercadoria pretendida para o momento de ingresso ou saída do território, onde no aspecto de

³⁷ARAÚJO, Renata Alcione de Faria Villela. **Tudo o que você sempre quis saber sobre o Direito Aduaneiro.** Estudos Aduaneiros, 21 fev. 2017. Disponível em: <<https://estudosaduaneiros.com/direito-aduaneiro/>>. Acesso em: 01 set. 2017.

³⁸MACHADO, Luiz Henrique Travasso. **Curso de Drawback.** São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2015, p.257.

importação, incide o regime comum, sendo a exceção, o regime especial, dentre eles, o regime do *drawback*.³⁹

Além disso, também é vedado que se prejudique a circulação de bens dentro do país após a incorporação definitiva destes bens na economia, ou seja, não é possível instituir uma fiscalização em local que se encontrem fronteiras estaduais para se iniciar novo despacho aduaneiro além do realizado em zona primária, pois isso afetaria a circulação dos bens, ferindo os princípios basilares já referidos anteriormente e previstos pela Constituição Federal.

O princípio da supremacia das declarações traz em seu conteúdo o cuidado com as informações que deverão ser declaradas em momento de operação no comércio exterior, visto que, presume-se de logo, a verdade relativa dos fatos, para efeitos fiscais, onde deverá o interessado naquela atividade, comprovar as informações que está prestando, caso haja qualquer equívoco.⁴⁰

Também em conjunto com a supremacia das declarações, observa-se o princípio da descrição detalhada da mercadoria, desaguando em consequências administrativas e tributárias, tendo em vista o enquadramento da mercadoria interessada na NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) e da TEC (Tarifa Externa Comum)

Isso significa que, o interesse em exportação perfaz-se, primariamente, no enquadramento ao método internacional de classificação codificada das mercadorias e suas descrições.

Logo, é com base na NCM que os países do Mercosul irão esclarecer as alíquotas de seus impostos de exportação, e o TEC irá definir os valores dos direitos de importação que esses países irão utilizar-se.⁴¹

Além da NCM e TEC, há também a descrição detalhada em outros atos remetidos pela RFB através da Secex, a qual será amplamente estudada no presente estudo.

³⁹ARAÚJO, Renata Alcione de Faria Villela. Tudo o que você sempre quis saber sobre o Direito Aduaneiro. **Estudos Aduaneiros**, 21 fev. 2017. Disponível em: <<https://estudosaduaneiros.com/direito-aduaneiro/>>. Acesso em: 01 set. 2017.

⁴⁰MACHADO, Luiz Henrique Travasso. **Curso de Drawback**. São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2015, p.262.

⁴¹ *Ibidem*, p.263.

2.3.1 Princípios Específicos do *Drawback*

Como já anteriormente explicado, o regime aduaneiro especial do *drawback* é baseado em um incentivo fiscal, o qual, objetiva estímulo às exportações, fomento as indústrias, bem como também o auxílio no sistema financeiro nacional em termos de comércio exterior.

Deste modo, também assiste a este regime, princípios específicos, atribuídos a cada modalidade dele, que irão ser estudadas com mais profundidade em outro capítulo.

Porém, no que diz respeito aos seus princípios específicos, as modalidades carregam em si subdivisões, e para que se entenda a espécie, é necessário que se entenda primariamente o seu aspecto principiológico, como serão identificados a seguir.

2.3.1.1 *Drawback* Suspensão

Importa salientar que na figura do *drawback*, persiste a desoneração tributária para fins de incentivo fiscal, e no regime suspensão, o seu regulamento permite a suspensão do pagamento do II (Imposto de Importação), IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), da Contribuição do PIS/PASEP, da COFINS, do PIS/PASEP e COFINS-importação.

Sendo assim, atribui-se a esta espécie de regime o princípio da vinculação física ou identidade, onde a mercadoria que se perfaz o interesse na sua importação, se coaduna a certas condições, que irá permanecer junto a ela, até que ocorra um novo fato jurídico.⁴²

Ou seja, o *drawback*-suspensão traduz-se numa norma jurídica de isenção tributária condicionada, pois a importação será cingida a exportação, podendo a vinculação física ser gravada através da chamada infungibilidade, fungibilidade ou produtos consumíveis durante a industrialização de outro bem.

⁴²MACHADO, Luiz Henrique Travasso. **Curso de Drawback**. São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2015, p.276

Através da gravação pela Infungibilidade, é possível que o bem seja estampado com, por exemplo, algum número de série, decorrendo a vinculação de uma identidade absoluta, mas que nem sempre será possível acontecer.⁴³

Deste modo, é possível apontar o cumprimento desse princípio através de dois aspectos, quais sejam, manter um provimento separado dos bens admitidos em regime especial, bem como ter um regime de controle fiscal/financeiro restrito, com a finalidade de rastrear cada insumo enviado para a linha de produção.

Portanto, o princípio da vinculação física é uma interpretação literal do art. 78 do Decreto-Lei nº 37/66, que são cumpridos restritivamente pela RFB.

Neste sentido, os auditores da Receita Federal Brasileira, realizam os atos concessórios de modo a intimarem as empresas fiscalizadas para trazerem seus respectivos documentos devidos, para fins fiscalizatórios, que servirão de análises de evolução financeira operacional.⁴⁴

Após realização dos procedimentos fiscalizatórios, a Receita encaminha o processo para o nível de seleção, que também é denominado de parametrização, que deverá ocorrer antes da liberação dos bens importados ao importador, devendo ser desembaraçado e confirmando o bem para, posteriormente, ser entregue.

Além disso, cumpre explicar que a vinculação física ou identidade dever-se-á se cumprir em dois planos de comprovação, quais sejam, o plano formal e o material.

O plano formal é quando o titular interessado pela importação adota medidas para comprovação do cumprimento do referido princípio, anotando em todas as vias possíveis para que tenha sua aprovação pelo órgão competente.

De outra quadra, a vinculação física em seu plano material ocorrerá através de análises internas do local, ou seja, sua materialidade estará intimamente relacionada com o rastreamento de cada unidade de mercadoria amparada pelo regime.⁴⁵

Outro princípio abarcado pelo regime do *drawback* suspensão é a fungibilidade, onde, em face a interpretação literal da palavra, seria a possibilidade da substituição

⁴³ARITA, Eduardo Hirata. **A Norma de isenção tributária do *drawback*-suspensão e a desnecessidade da vinculação física.** 2014. Monografia. (Especialização) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Londrina, Paraná, 2014.

⁴⁴MACHADO, Luiz Henrique Travasso. **Curso de Drawback.** São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2015, p. 29.

⁴⁵*Ibidem*, p.280

de um bem importado por outro, que deveria perseguir requisitos, como ser de mesma espécie, quantidade e qualidade, como se demonstra a seguir.

Poderá ocorrer desde que seja da mesma modalidade, ou entre modalidades diferentes, ou entre modalidade suspensão e mercadoria anteriormente tributada, e tem sido bem aceita entre os tribunais.

Na Jurisprudência, é corriqueira a discussão que se faz na necessidade do princípio da vinculação física ao regime especial do *drawback* suspensão, e, no entendimento do relator Nilton Luiz Bartoli, em discussão no CARF de recurso voluntário, decidiu-se:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
 Exercício: 1998
 REGIME ADUANEIRO ESPECIAL "DRAWBACK" - MODALIDADE ISENÇÃO. DECADÊNCIA. INEXIGIBILIDADE DO PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA - FUNGIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA FALTA DE REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DO REGIME.
 Transcorrido o prazo de cinco anos, perde a Fazenda o direito de constituir o crédito tributário e respectiva penalidade, com relação as DIs registradas antes de 18/12/1998.
 No drawback-isenção, o princípio da vinculação física não é exigível, o objetivo do regime é isentar a importação porque houve exportação de insumos anteriormente importados com pagamentos de tributos. Uma continuidade da isenção vai depender de que se mantenha o fluxo de exportados. Se o beneficiário comprova a importação de certa quantidade de determinado insumo, bem como sua utilização na produção de produtos efetivamente exportados, _então adquire o direito de importar novos insumos com isenção para repor estoque. A autoridade fiscal não logrou produzir prova de irregularidade nas operações de importação e exportação do interessado, não apontou qualquer inconsistência nos documentos apresentados, não constatou sonegação de livros ou documentos, nem tampouco qualquer recusa de acesso ao processo produtivo. Não demonstrou, também, haver qualquer indicio de fraude ou falsificação documental. Os lançamentos estão assentados exclusivamente na presunção de falta dos requisitos para o drawback-isenção.⁴⁶

Deste modo, mister faz-se a observância e necessidade do princípio da vinculação física e da fungibilidade, onde dever-se-ão, segundo acórdão citado, ser comprovados pelo interessado na importação que será seguida.

⁴⁶BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso não informado. n.303-35.821 – Proc. 13884.005062/2003-11. Recorrente: Kodak Brasileira Comercio de Produtos para Imagem e Serviços Ltda. Recorrido: DRJ-São Paulo/SP. Relator: Min. Nilton Luiz Bartoli. Brasília, DJ 09 dez. 2008. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 21 out. 2017

2.3.1.2 Drawback Isenção

Como já visto anteriormente, o regime especial do *drawback* em seu tipo isenção, é tido como o próprio nome destaca, uma hipótese de isentar, ou seja, também prevista como uma espécie de reposição de estoques, tal qual sugere o art. 31, caput e §§1º, 3º e 4º da Lei 12.350/2010⁴⁷.

Dentre os princípios destacados neste tipo de regime, é possível o destaque do princípio da equivalência, que seria a “fungibilidade” do *drawback* suspensão, que traz em seu conteúdo algumas semelhanças, bem como diferenças entre este outro tipo de regime.

Os pontos semelhantes é que, ambos requerem que as mercadorias possuam para os seus objetivos as mesmas qualidades e espécie, porém, não mais com tanta restrição vislumbrada na fungibilidade, tendo em vista que aqui já se considera alcançado o objetivo, que era a exportação.⁴⁸

Tendo em vista ser essa subespécie de regime a reposição de estoques, há que se enfatizar que substituição não é igual a repor estoques, em que pese esta seja uma das diferenças entre esses dois princípios tão similares.

Portanto, enquanto a fungibilidade se demonstra dinâmica, a equivalência é estática, e o bem que irá repor o anterior poderá permanecer no estabelecimento por quanto tempo for necessário para o seu proprietário.

Logo, tendo em vista todos os aspectos do *drawback* isenção, o Decreto Lei 8.010/2013, em seu conteúdo, traduz diversas restrições não mais previstas pela

⁴⁷Art. 31. A aquisição no mercado interno ou a importação, de forma combinada ou não, de mercadoria equivalente à empregada ou consumida na industrialização de produto exportado poderá ser realizada com isenção do Imposto de Importação e com redução a zero do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. § 1º O disposto no caput aplica-se também à aquisição no mercado interno ou à importação de mercadoria equivalente: I – à empregada em reparo, criação, cultivo ou atividade extrativista de produto já exportado; e II – para industrialização de produto intermediário fornecido diretamente a empresa industrial-exportadora e empregado ou consumido na industrialização de produto final já exportado. § 3º O beneficiário poderá optar pela importação ou pela aquisição no mercado interno da mercadoria equivalente, de forma combinada ou não, considerada a quantidade total adquirida ou importada com pagamento de tributos. § 4º Para os efeitos deste artigo, considera-se mercadoria equivalente a mercadoria nacional ou estrangeira da mesma espécie, qualidade e quantidade, adquirida no mercado interno ou importada sem fruição dos benefícios referidos no caput, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.

⁴⁸MACHADO, Luiz Henrique Travasso. **Curso de Drawback**. São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2015, p.312.

norma, bem como na Portaria Secex 23/2011 já se vislumbra essa questão, apontando as devidas correções.⁴⁹

2.3.1.3 Drawback restituição

Como já visto anteriormente, o *drawback* restituição equivale a uma formatação mais simplificada do regime em estudo, tendo em vista que o interessado irá requisitar uma restituição, seja de modo integral ou parcial que servira de prova aos pagamentos tributários referidos na importação dos insumos desejados.⁵⁰

Deste modo, em observância a um crédito tributário administrado neste subtipo de regime, não há que se falar em vinculação física nesta modalidade, pois não há uma relação entre o que fora importado e o que fora exonerado, referenciando-se a uma condição resolutive do sistema, para exportação futura.⁵¹

⁴⁹BRASIL. Decreto Lei nº 8.010, de 16 de maio de 2013. Altera o Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil** Brasília, DF, 16 maio 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/decreto/D8010.htm>. Acesso em: 01 set. 2017.

⁵⁰BRITTO, Demes de. **Temas atuais do Direito Aduaneiro Brasileiro e Notas sobre o Direito Internacional**. 1.e.d. São Paulo: IOB; 2012, p.217.

⁵¹*Ibidem*, p.319.

3 ENQUADRAMENTO DO *DRAWBACK* COMO NORMA INDUTORA TRIBUTÁRIA: CONCEITO E HISTÓRICO

Após estudados os preceitos iniciais do regime em análise, como conceito, histórico e modalidades, há que adentrar em seus objetivos, finalidades diante de um âmbito tributário e econômico, que será visto a seguir.

Acerca do entendimento desta espécie de regime aduaneiro, mister se faz a observância dos aspectos tributários e suas funções precípua mediante a arrecadação fiscal no sistema financeiro, onde tem-se a função fiscal e extrafiscal.

A função fiscal atribuída a norma tributária é basilar em arrecadação de tributos, qual seja, a receita, com o objetivo de diminuir desigualdades regionais e sociais, e, além disso, também é possível o vislumbre em intervenção no domínio econômico e, profissional.

De outro lado, a função extrafiscal, com o escopo de atingir a justiça social, visa induzir comportamentos, e utiliza-se do poder-dever do Estado para tal, estimulando ou desestimulando atitudes do contribuinte de forma a aplicação de seus objetivos fiscais.⁵²

Sendo assim, insta salientar que o regime aduaneiro especial do *drawback*, propugna estimular comportamentos, seja concedendo uma suspensão, isenção ou restituição de tributos, haja vista o seu caráter beneficiário na área tributária.

A sua finalidade precípua não surge de margens escassas, mas sim de um histórico embasado em objetivos econômicos claros e específicos, em que não se resume a função fiscal, visto que o Estado, ao recolher os tributos para os cofres públicos, também quer ceder ao contribuinte um direito, onde ambas as partes sejam contempladas posteriormente.

Este fenômeno pode ser aplicado como uma norma indutora tributária, uma vez que o Estado, pretendendo manter a economia aquecida, estimula o contribuinte a tomar determinadas condutas, verificando deste modo, uma característica eminentemente extrafiscal.

⁵²MARTINS, Roberta Silva. **Da função extrafiscal dos tributos**. Monografia (Especialização) - Pós Graduação em Direito e Processo Tributário, PUC, Goiânia, Goiás.

Portanto, acerca do seu conceito e histórico, que será explicado a seguir, não restará dúvidas de como se chegou ao ideal do regime em estudo, como uma norma indutora fiscal, acarretando em liberdade tributária em sentido amplo e positivado.⁵³

3.1 ORIGEM E NATUREZA JURÍDICA DO *DRAWBACK*

Tendo em vista a situação econômica mundialmente vislumbrada nos anos de 2006-2008, bem como o fortalecimento do Brasil no campo financeiro, ainda que em épocas de crise, fez-se perceber a necessidade de evolução nesta seara para o país, o que abriu espaço para intervenção estatal nos moldes tributários indutores, entre os quais, o regime aduaneiro especial do *drawback*.

Tendo em vista o cenário mundial, a origem mais profunda deste regime aduaneiro encontra-se no vocábulo derivado do inglês, em que a palavra é composta por “*to draw*” (tirar) e “*back*” (outra vez), podendo ainda ser visualizado como “*custos drawback*” ou *duty drawback*”, e que permite, dentro do sistema tributário, a compensação de tributos aos interessados, seja em sua modalidade suspensiva, isenção ou restitutiva⁵⁴.

Insta compreender que o regime aduaneiro especial tem uma forma de tributação diferenciada diante do comércio exterior, em que se concede suspensão, isenção ou restituição de tributos a importadores ou exportadores, e são especiais justamente devido a sua relação beneficiária de incentivo fiscal, e entre esses regimes especiais, encontra-se o *drawback*.

Haja vista a sua origem, equivale demonstrar a natureza jurídica do objeto de estudo presente, dentre elas, o art. 78 do Decreto-Lei 37/1966, que foi o primeiro a abarcar o regimento aduaneiro no Brasil, tanto que não faz menção expressa ao regime especial do *drawback*.⁵⁵

⁵³BRITTO, Demes de. **Temas atuais do Direito Aduaneiro Brasileiro e Notas sobre o Direito Internacional**. 1.e.d. São Paulo: IOB; 2012, p.219-223.

⁵⁴MACHADO, Luiz Henrique Travasso. **Curso de Drawback**. São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2015, p.91.

⁵⁵Art. 78 do Decreto-Lei nº 37/1966. Art.78 - Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento: I - restituição, total ou parcial, dos tributos que hajam incidido sobre a importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada; II - suspensão do pagamento dos tributos

Apesar disto, o Regulamento Aduaneiro, através do Decreto-Lei nº 6.759/2009, em seu artigo 383 diz expressamente o conceito e as modalidades aplicáveis ao regime objeto de estudo, não deixando dúvidas acerca do seu entendimento normativo⁵⁶

Outros dispositivos são importantes em momento de utilização do regime especial do *drawback*, e a Portaria Secex 23/2011, que fala amplamente sobre o direito aduaneiro, seus regimes, habilitação e etc, traz também em seu art. 71 a abrangência do regime.⁵⁷

De outro lado, há que se falar também, ainda no aspecto normativo, do art. 72 e 73 da Portaria Secex 23/2011, os quais trazem em seu bojo a limitação a determinados insumos, bem como o que não pode ser concedido através deste regime, tornando-se um rol taxativo, artigos que serão posteriormente estudados com mais profundidade.

sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada; III - isenção dos tributos que incidirem sobre importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado. (Vide Lei nº 8.402, de 1992)

⁵⁶Art. 383 do Decreto-lei nº 6.759/2009. O regime de **drawback** é considerado incentivo à exportação, e pode ser aplicado nas seguintes modalidades: I - suspensão - permite a suspensão do pagamento do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados, da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, na importação, de forma combinada ou não com a aquisição no mercado interno, de mercadoria para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado (Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, art. 12, **caput**); (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013); II - isenção - permite a isenção do Imposto de Importação e a redução a zero do Imposto sobre Produtos Industrializados, da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, na importação, de forma combinada ou não com a aquisição no mercado interno, de mercadoria equivalente à empregada ou consumida na industrialização de produto exportado (Lei nº 12.350, de 2010, art. 31, **caput**); e (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013); III - restituição - permite a restituição, total ou parcial, dos tributos pagos na importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 78, **caput**, inciso I). (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

⁵⁷Art. 71. O regime de drawback poderá ser concedido a operação que se caracterize como: I - transformação – a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova; II - beneficiamento – a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto; III - montagem – a que consista na reunião de produto, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal; IV - renovação ou recondicionamento – a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização; e V - acondicionamento ou reacondicionamento – a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação de embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de produto; a) entende-se como “embalagem para transporte”, a que se destinar precipuamente a tal fim; se constituir em caixas, caixotes, engradados, sacaria, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nela empregada, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional; e ter capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido no varejo, aos consumidores (Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, art. 6º)

3.1.1 Reformas normativas no regime especial do *drawback* e o sistema brasileiro

Como já foi visto anteriormente, a norma indutora do regime especial do *drawback* é visível, havendo uma necessidade extrafiscal em induzir comportamento de iniciativa particular quanto ao desenvolvimento das indústrias brasileiras em âmbito internacional.

Diante desta imperiosa necessidade, o *drawback* foi instituído no Brasil no ano de 1934, pela primeira vez, através do Decreto-Lei n 24.023, onde trazia a regulamentação de concessão das isenções e redução de direitos aduaneiros, e logo após dois anos, o *drawback* instituiu-se através do Decreto-Lei nº 994/36, objetivando a sua finalidade precipuamente econômica.

Este decreto fora revogado pela Lei nº 3.344/1957, em que só houve publicação por meio do Decreto nº 50.485/1961, e por volta de três anos, não havia um suporte jurídico fundamental para concessão do regime estudado.

É importante salientar as mudanças e revogações dos Decretos acima citados, que não se exaurem neles, posto que há o entendimento equivocado de que, somente no ano de 1966 é que houve a concessão do regime especial do *drawback*, já que este já há muitos anos havia se aperfeiçoando no Brasil, até que no Decreto nº 37/1966, houve a compilação normativa aduaneira neste sentido, mas que fora, posteriormente, e até os dias atuais, sendo estudado e modificado para melhor abrangência econômica e financeira do país.⁵⁸

3.1.2 O Drawback após a Constituição Federal Brasileira de 1988

Assim, possível faz-se a observância das relações jurídicas do comércio exterior no Brasil, e o Decreto-Lei 37/66 foi o que deu maior embasamento neste sentido para as indústrias brasileiras interessadas em movimentação de importações e exportações, a par de diversas atualizações para aumentar a competitividade econômica no sistema nacional.

⁵⁸MACHADO, Luiz Henrique Travasso. **Curso de Drawback**. São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2015, p.150-155.

Tendo o Brasil adotado o sistema de incentivos fiscais, em sua norma pátria é importante perceber que há diversos requisitos e disposição para benefícios nesta seara.⁵⁹

É possível ainda notar que o regime do *drawback*, tendo em vista a sua passagem por diversos períodos da história do Brasil, contabiliza quatro períodos no direito aduaneiro.

À época de sua primeira vigência, é possível notar um regime mais liberal, entre os períodos de 1934 a 1982, sendo acompanhado em seguida por uma crise de câmbio, entre 1982 e 1983, e nos anos seguintes uma restrição do regime.

Em período presidencial de Collor, é possível notar uma abertura econômica importante para o presente estudo, onde haviam mais negociações internacionais, bem como uma maior concorrência, de empresas que estavam em busca de crescimento e redução de custos, período que enfatiza o art. 170, da CF/88.

Já nos dias atuais, cada vez mais aperfeiçoado, é possível acrescentar o valor que se dá ao *drawback* suspensão integrado, que trouxe dentre as suas possibilidades, o não pagamento do IPI, PIS/PASEP e COFINS.

Deste então, as normas vêm sendo cada vez mais aperfeiçoadas, e desde o ano de 2003, tem-se grande cumprimento normativo, a exemplo das Portarias atribuídas pela Secex, que no ano de 2011, já revogada em fevereiro de 2017, disciplinou os procedimentos administrativos que são essenciais ao momento da importação e exportação através deste regime.

Em meio a todos esses períodos, houve a vigência do Regulamento Aduaneiro, através do Decreto-Lei nº 6.579/2009, que estabeleceria todas as normas referentes ao regime especial do *drawback*.

Portanto, conclui-se pela grandiosidade deste regime aduaneiro no mérito do Estado brasileiro, que, apesar de não ser tão conhecido e mencionado, é de grande utilização para as indústrias nacionais, desde o ano de 1934, apenas aumentando seu vislumbre no Brasil.

⁵⁹CARNEIRO, Bruno Napoli. ***Drawback* suspensão Integrado: Aspectos jurídicos, legislação e doutrina**. Monografia (Especialização) - Curso de Pós Graduação em Direito Tributário, IDP, Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília.

4 MODALIDADES DO *DRAWBACK*

Diante de todo o exposto até então, é evidente que o Regime Aduaneiro Especial do *drawback* é considerado um instrumento político motivacional ao Comércio Exterior, visto que, diante do desenvolvimento das relações negociais no mercado interno, o mesmo tem a capacidade de suspender, ou mesmo eliminar, como já foi visto, determinadas onerações no momento da tributação.

Logo, sendo considerado um incentivo fiscal, desonera-se a carga tributária, ou seja, a alta carga de tributação que o Brasil vem sofrendo desde meados dos anos de 1990, quando houve um aumento estratosférico pelo Brasil no Comércio Internacional, cenário desastroso para o território nacional.

Assim sendo, após o implemento do Regime Especial do *drawback* através do Decreto nº 37/66, notabiliza-se uma redução de custos eminente para os empresários brasileiros que vendem para o exterior, sendo transparente a benevolência produtiva desse sistema aduaneiro especial, principalmente no que diz respeito aos países em desenvolvimento como o Brasil, principalmente sob o ponto de vista de importações e exportações.⁶⁰

Deste modo, o Regime Aduaneiro Especial do *drawback*, em sua Portaria Secex nº 23/2011, através do art. 67⁶¹, elencou suas principais modalidades e características,

⁶⁰AGOSTINHO, Renato. **O regime do *Drawback* e sua contribuição para as exportações dos Setores industriais Brasileiros**. 2014. Dissertação (Mestrado) - Departamento de Economia, Universidade De Brasília, Brasília, 2014.

⁶¹Art. 67 Portaria SECEX 23/2011. O regime aduaneiro especial de drawback pode ser aplicado nas seguintes modalidades, no âmbito da SECEX: I - drawback integrado suspensão – a aquisição no mercado interno ou a importação, de forma combinada ou não, de mercadoria para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado, com suspensão dos tributos exigíveis na importação e na aquisição no mercado interno na forma do art. 12 da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009 e do art. 17 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009, e da Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467, de 25 de março de 2010; e II - drawback integrado isenção – a aquisição no mercado interno ou a importação, de forma combinada ou não, de mercadoria equivalente à empregada ou consumida na industrialização de produto exportado, com isenção do Imposto de Importação (II), e com redução a zero do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, na forma do art. 31 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010 e da Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 03, de 17 de dezembro de 2010. §1º O regime de drawback integrado suspensão aplica-se também: I - à aquisição no mercado interno ou à importação de mercadorias para emprego em reparo, criação, cultivo ou atividade extrativista de produto a ser exportado; e II - às aquisições no mercado interno ou importações de empresas denominadas fabricantes intermediários, para industrialização de produto intermediário a ser diretamente fornecido a empresas industriais-exportadoras, para emprego ou consumo na industrialização de produto final a ser exportado (drawback intermediário). §2º O regime de drawback

quais sejam, o chamado *drawback* integrado isenção, *drawback* restituição e *drawback* integrado suspensão, e ainda neste ponto, serão dispostos os prazos aplicáveis a essas modalidades.

Além do art. 67 da Portaria do Secex, é também possível o vislumbre das três principais modalidades no art. 78 do Decreto Lei nº 37/66.

Há ainda aquelas modalidades que são consideradas como especiais, também destacadas nesta portaria, e ainda no §2º do art. 1º da Lei nº 8.402/92, que são o *drawback* para embarcações, *drawback* para o fornecimento no mercado interno, *drawback* sem expectativa de pagamento e o *drawback* intermediário, que também serão explicados posteriormente.

4.1 DRAWBACK INTEGRADO ISENÇÃO E RESTITUIÇÃO

Atribui-se a essa primeira modalidade do regime do *drawback* a isenção de tributos que se dará com a importação de mercadorias em quantidade e qualidades equivalentes, destinada à reposição de outra importada anteriormente, com o pagamento de tributos, e utilizada na industrialização de produto exportado, sendo esta uma modalidade administrada pelo DECEX/SECEX.

Cumpram evidenciar que a principal finalidade do regime do *drawback* isenção é possibilitar a reposição dos estoques de insumos através de uma diminuição dos tributos (ênfase na característica de incentivo fiscal do regime em estudo), perfazendo-se uma necessária comprovação de exportação feita anteriormente, sendo imprescindível a exata medida de qualidade e quantidade, bem como da espécie deste bem que será empregado ou consumido na industrialização do que foi exportado.⁶²

integrado isenção aplica-se também à aquisição no mercado interno ou à importação de mercadoria equivalente à empregada: I - em reparo, criação, cultivo ou atividade extrativista de produto já exportado; e II - na industrialização de produto intermediário fornecido diretamente à empresa industrial exportadora e empregado ou consumido na industrialização de produto final já exportado. §3º O beneficiário do *drawback* integrado isenção poderá optar pela importação ou pela aquisição no mercado interno da mercadoria equivalente, de forma combinada ou não, considerada a quantidade total adquirida ou importada com pagamento de tributos.

⁶²MACHADO, Luiz Henrique Travasso. **Curso de Drawback**. São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2015, p.316-317.

Visto assim, tanto a modalidade de isenção, como a modalidade de restituição, ambos podem ser considerados como remédios, já que são vistos e exercidos com a finalidade de obter isenção ou restituição dos tributos que remotamente não precisariam ter sido pagos.⁶³

Dessa maneira, compreende-se que, ao ser mencionada a possibilidade de reposição através de mesma espécie, qualidade e quantidade de bem empregado ou consumido na indústria, não há, em momento algum, alusão a vínculos tributários no que diz respeito a proporcionalidade dos tributos pagos, bem como dos valores de compra que poderiam ter sido interpostos no momento da aquisição dos produtos a serem exportados.

Logo, por não haver relação, faz-se com que haja viabilização da reposição dos estoques, ou para mais ou para menos, do preço que foi adquirido, no que diz respeito ao bem que será importado, comparando-se ao valor do que fora exportado.

Exemplifica-se de forma nítida essa modalidade do Regime Especial do *drawback* quando uma indústria, que tenha importado determinados insumos, sem intenção de exportar, pagou todos os tributos incidentes da operação e, após algum tempo, recebe demanda de exportação, para vender os produtos importados.

Se houvesse o pagamento antes da importação, como será estudado posteriormente, haveria uma suspensão dos tributos, mas no caso em concreto, ocorreu antes, o que acarretará, através do *drawback* isenção, a possibilidade de a indústria adquirir, sem pagamento algum, insumos de caráter nacional ou internacional equivalentes àqueles exportados, novamente analisando-se o requisito de serem estes produtos de mesma espécie, qualidade e quantidade.

Portanto, a partir do exemplo supracitado, destaca-se os tributos que serão isentos, que são o II, e além disso, também ocorre a diminuição a zero das alíquotas do IPI, PIS/PASEP-Importação, COFINS-Importação, PIS/PASEP e COFINS, e é neste ponto que há a viabilização da reposição do estoque.

Observa-se que, para a reposição do estoque, deverá haver a realização de uma declaração ao DECEX, através da internet, o chamado “módulo *Drawback* Integrado

⁶³LUZ, Rodrigo. **Comércio Internacional e Legislação Aduaneira** 6.e.d. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015, p.357.

isenção”, que trará informações eficientes sobre notas fiscais ou declarações dos insumos estrangeiros.⁶⁴

De outra quadra, voltando-se ao exemplo supracitado, tendo em vista a modalidade restituição, se a indústria que já pagou os tributos referentes da importação, mas que não mais deverá arcar com os mesmos, resolve não solicitar a isenção para a aquisição de bens equivalentes, ela também pode optar pela restituição dos tributos recolhidos.

Logo, na modalidade de restituição, que será de competência da RFB, analisa-se essa possibilidade, sendo possível a abrangência total ou parcial desta, bem como também poderá ser utilizada para complementar, acondicionar ou fabricar em outras exportações, e está regulamentado esse dispositivo no art. 397 do Regulamento Aduaneiro.⁶⁵

Sendo assim, para que seja exercido de forma correta o Regime Especial do *drawback* na modalidade restituição, é necessário que o interessado comprove que realmente existiu um bem importado, bem como que se comprove o pagamento, e além disso, que foi exportado para servir-lhe de insumos.⁶⁶

No entendimento do ministro do CARF Thiago Moura De Albuquerque Alves deve ser reconhecido, se por meio de comprovação, o direito de restituição dos tributos indevidamente pagos na importação:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II
 Período de apuração: 10/02/2000 a 31/08/2001
 Ementa: RESTITUIÇÃO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. DRAWBACK
 SUSPENSÃO. OPERAÇÕES REALIZADAS NO REGIME COMUM DE
 IMPORTAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO.
 POSSIBILIDADE. Uma vez comprovado o adimplemento parcial do
 compromisso de exportação, pactuado em Ato Concessório de Drawback,
 deve ser reconhecido, nessa medida, o direito de restituição dos tributos
 indevidamente pagos na importação, por flagrante erro do contribuinte no
 processamento das operações. O reconhecimento do direito material não

⁶⁴LUZ, Rodrigo. **Comércio Internacional e Legislação Aduaneira** 6.e.d. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015, p.357.

⁶⁵Art. 397 Decreto nº 6759/09. A concessão do regime, na modalidade de restituição, é de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e poderá abranger, total ou parcialmente, os tributos pagos na importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada.

Parágrafo único. Para usufruir do regime, o interessado deverá comprovar a exportação de produto em cujo beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento tenham sido utilizadas as mercadorias importadas referidas no caput.

⁶⁶ MACHADO, Luiz Henrique Travasso. **Curso de Drawback**. São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2015, p.319.

pode ser inviabilizado por questões procedimentais. Precedente do CARF. Recurso voluntário provido em parte.⁶⁷

Deste modo, tendo em vista as principais características acerca da modalidade do *drawback* restituição, fica claro o entendimento do ministro ao prover em parte o Recurso Voluntário, não havendo que se questionar acerca dos fundamentos legislativos e procedimentais, muito menos materiais do reconhecimento descrito acima.

4.2 DRAWBACK SUSPENSÃO

No que diz respeito a modalidade do regime *drawback* suspensão, prestigiada como a mais importante dentre as outras modalidades, ela ocorrerá quando, após apresentado um plano de exportação ao Decex (Departamento de Comércio Exterior), pertencente ao Secex (Secretaria de Comércio Exterior), indica-se, através de um sistema informatizado chamado Siscomex, as mercadorias que pretende-se adquirir no mercado interno, bem como as que seriam exportadas, havendo um pedido de concessão para haver, deste modo, a suspensão da exigibilidade dos tributos, que em regra são, II, IE, PIS/Pasep, Cofins, PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação.⁶⁸

Para o entendimento dessa modalidade, há que se fazer referência ao princípio da vinculação física, ao qual analisa-se uma condição estabelecida a uma mercadoria até que outro fato jurídico venha a acontecer, e essa vinculação irá acontecer através de um protocolo que será emitido através da chamada Declaração de Importação.

Logo, a DI deverá ser submetida a um processo seletivo nomeado de parametrização, que ocorrerá anteriormente a importação dos bens que serão liberados.

⁶⁷BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário n.3202-001.423 – Proc. 11128.000769/2004-40. Recorrente: Volkswagen do Brasil Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Thiago Moura de Albuquerque Alves. Brasília, DJ 11 dez. 2014. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 04 mai. 2017.

⁶⁸LUZ, Rodrigo. **Comércio Internacional e Legislação Aduaneira**. 6.e.d. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015, p.355

O Regime Aduaneiro Especial será conferido através do desembaraço aduaneiro, como já mencionado, este que libera o bem a ser entregue, concluindo-se assim, a conferência aduaneira.⁶⁹

Logo, tendo ocorrido o desembaraço aduaneiro, o interessado da importação deverá requisitar o cumprimento imposto pela legislação, para que não incorra nas penalidades previstas.

Portanto, há nessa modalidade de *drawback* uma relação íntima com o princípio citado, tanto no que diz respeito ao bem adquirido dentro do próprio mercado, como também com o bem importado, e como visto, é através do registro da DI (Declaração de Importação) que sua liberação ocorrerá por meio do desembaraço.

Após tais formalidades, insere-se neste contexto o chamado princípio informativo do *drawback*, que consiste num acompanhamento da liberação do produto até o termo final do prazo normativo, ou seja, é uma informação prestada, onde o legislador, preocupado mais uma vez com a valorização do produto nacional, também o fez de modo a fomentar e estimular a concorrência no mercado internacional.⁷⁰

Assim, a modalidade suspensão integrada do *drawback* traz ainda uma característica específica, que está relacionada ao prazo atribuído aos tributos suspensos, que não se inicia do desembaraço aduaneiro como nos demais, mas sim, quando o órgão competente concede.

Além disso, após a concessão do prazo, a empresa interessada terá até um ano para exportar aqueles bens, podendo-se haver uma prorrogação única pelo período igual, excepcionalmente em mercadorias que visam a produção de bens de capital, que terá o prazo de cinco anos.⁷¹

Em caso de descumprimento do prazo acima descrito, o art. 176-A da Portaria 23/2011 da Secex trará as penalidades devidas.⁷²

⁶⁹BRASIL. Dados oficiais da Receita Federal. Ministério da Fazenda, Subsecretaria de Aduana e Relações Internacionais, 28 nov. 2014. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/despacho-de-importacao/etapas-do-despacho-aduaneiro-de-importacao/desembaraco-aduaneiro>>. Acesso em: 04 mai 2017.

⁷⁰MACHADO, Luiz Henrique Travasso. **Curso de Drawback**. São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2015, p.278.

⁷¹LUZ, Rodrigo. **Comércio Internacional e Legislação Aduaneira** 6.e.d. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015, p.356

⁷²Art. 176-A Portaria SECEX 23/2011. Na hipótese da não realização da exportação efetiva da totalidade dos bens previstos no ato concessório, a empresa deverá adotar o procedimento indicado

Deste modo, considerando-se ser essa modalidade a mais utilizada no atual mercado financeiro diante do regime do *drawback*, conclui-se que o objetivo da modalidade ora estudada é a suspensão de impostos que serão utilizados posteriormente a uma industrialização ou mesmo fabricação para uma futura exportação, e se dará no momento do ato da aquisição.⁷³

4.2.1 *Drawback* e Operações Especiais

Além das modalidades vistas anteriormente, há ainda que mencionar as chamadas operações especiais, que são mais específicas e normalmente atendem as modalidades de suspensão/isenção.⁷⁴

Nas modalidades suspensão e isenção, é possível destacar o *drawback* para embarcação, onde há a aplicação do benefício em materiais destinados à fabricação de embarcações no mercado interno, o que evidencia investimento factual do Brasil na indústria naval, caracterizando-se uma extrafiscalidade para a regulação da economia.⁷⁵

abaixo no prazo de 30 (trinta) dias, contados a partir da data limite para exportação: (Incluído pela Portaria SECEX nº 44, de 2012) I – em relação aos bens importados (art. 390 do Decreto nº 6.759, de 2009): a) devolução ao exterior do bem não utilizado; b) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado; c) destinação para consumo dos bens remanescentes, com o pagamento dos tributos suspensos e dos acréscimos legais devidos; ou d) entrega dos bens à Fazenda Nacional, livres de quaisquer despesas e ônus, desde que a autoridade aduaneira concorde em recebê-los. II – em relação aos bens adquiridos no mercado interno, pagamento de tributos, destruição ou devolução ao fornecedor do bem, observada a legislação de cada tributo envolvido. §1º Na hipótese de adoção de algum dos procedimentos previstos neste artigo, empresa deverá declarar no SISCOMEX a medida adotada e proceder ao envio do AC para baixa, na forma dos arts. 149 e 150, caput, ficando o AC sujeito a fiscalização posterior pelas autoridades fiscais. 73 Este texto não substitui os publicados no Diário Oficial da União §2º No caso de renúncia à aplicação do regime, deverão ser adotados, no momento da renúncia, conforme o caso, os procedimentos previstos nos incisos I e II deste artigo, de acordo com procedimentos do órgão tributário responsável pelos tributos exigíveis.

⁷³BEZERRA, Diego Santos. **Drawback: Conceito e Principais Modalidades**. Portal Administração. Disponível em: <<http://www.portal-administracao.com/2014/02/o-que-e-drawback.html>>. Acesso em: 06 mai. 2017.

⁷⁴SILVANO, Rodrigo Vanderlei; PETRI, Sérgio Murilo. **Drawback – compreensão do regime e seus benefícios**. In: CONGRESSO DE CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA, 2015, Santa Catarina, Anais eletrônicos, Santa Catarina: UFSC, 2015. Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/62_15.pdf>. Acesso em: 06 mai. 2017

⁷⁵MORETTIN, Hermes. **Drawback para embarcação**. Disponível em: <<http://www.liraa.com.br/conteudo/2180/drawback-para-embarcacao>>. Acesso em: 06 maio 2017.

Já no que se refere ao chamado *drawback* intermediário, este também se vale da modalidade suspensão e isenção, o qual, na aquisição de bens importados ou do exterior, através de empresas que são intermediárias, também nomeadas de fabricantes-intermediários, irão realizar o procedimento da automatização dos produtos que serão posteriormente exportados.⁷⁶

Outros que também são utilizados na modalidade suspensão, mas não isenção, ocorrem no fornecimento ao mercado interno, onde há importação não só das matérias-primas, como também as intermediárias e componentes que são destinados a fabricação, como também equipamentos e máquinas que são fornecidos através de licitação internacional.⁷⁷

Por fim, há aqueles que são caracterizados por serem exclusivamente da modalidade suspensão do *drawback*, qual seja, o genérico, que nada mais é do que a descrição mais primordial e basilar daquilo que será importado, devendo informar os valores devidos, dispensando a classificação do NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul).

E, por último, também ocorrido exclusivamente sob a modalidade de suspensão, o *drawback* sem expectativa de pagamento, visto que não se espera um pagamento parcial ou total daquela importação, e é o que ocorre quando empresas estrangeiras realizam encomendas de produção de bens a serem importados pelas indústrias brasileiras, que irão importar os insumos sem a necessidade do pagamento.

Portanto, há que se notar que o regime especial do *drawback* é muito amplo em suas modalidades, variando das mais gerais para as mais específicas, trazendo sempre o impulso ao desenvolvimento do mercado interno através de suas variadas características.

⁷⁶LUZ, Rodrigo. **Comércio Internacional e Legislação Aduaneira** 6.e.d. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015, p.360

⁷⁷*Ibidem*, p.359.

4.3 HABILITAÇÃO NO REGIME DO *DRAWBACK*

Como já se sabe, considera-se o instituto do *drawback* um incentivo fiscal que, para ser utilizado em sua integralidade, obrigatoriamente deve respeitar a determinados requisitos.

Esses requisitos apresentam normalmente regulamentações normativas, que irão previamente analisar as situações em cada caso, para então, permitir a ocorrência da expedição do chamado título de habilitação do regime especial, sendo ele utilizado, em qualquer de suas modalidades, pelo interessado no instituto em estudo.

Cumprir enfatizar a necessidade do cumprimento no que se refere aos requisitos, visto que, sem eles, o pedido de habilitação do regime do *drawback* tornar-se-á sem qualquer efeito, que conseqüentemente terá o indeferimento imediato para sua fruição.

Deste modo, ainda no que diz respeito aos requisitos e sua habilitação no regime do *drawback*, há que se destacar um determinado limite para o seu gozo completo, tendo em vista, portanto, o cumprimento de quatro requisitos específicos, quais sejam, os subjetivos, objetivos, operacionais e jurídicos.⁷⁸

4.3.1 Requisito Subjetivos

Os requisitos subjetivos têm como objetivo o alcance das pessoas capazes de apresentar-se como titulares dos atos permissivos para a importação de interesse.

Tendo em vista que o que está expressamente no art. 11 da Portaria Secex 23/2011⁷⁹, só se permitiria a admissão de pessoas físicas, se esta não releva qualquer propósito comercial e não forem habituais, porém, o artigo em questão foi revogado pelo Decreto-Lei nº 10/2017, modificando o entendimento do requisito em estudo.

⁷⁸MACHADO, Luiz Henrique Travasso. **Curso de Drawback**. São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2015, p.329.

⁷⁹Art. 11 Portaria SECEX 23/2011. A pessoa física somente poderá importar mercadorias em quantidades que não revelem prática de comércio, desde que não se configure habitualidade. (Revogado pela Portaria SECEX nº 10, de 2017)

Deste modo, tendo em vista a possibilidade ampliada pelo decreto atual, as importações realizadas pelos sujeitos capazes de figurarem nos atos concessórios, poderão ainda se subdividir em duas subespécies, quais sejam, as importações por conta e ordem de terceiro e as importações por encomenda.⁸⁰

Nas importações por conta e ordem de terceiro, a empresa importadora efetuará, em seu próprio nome, o despacho aduaneiro dos produtos que forem adquiridos por outra empresa, e, apesar de poder essa importadora realizar diversos atos, dos mais simples aos mais complexos, aquela que adquiriu o produto é que será vista como importadora de fato, bem como preleciona o texto normativo IN nº 225/02, em seu art. 1º, parágrafo único.⁸¹

De outro lado, as importações por encomenda ocorrerão quando a empresa interessada adquire os produtos no exterior com seus próprios meios, diretamente com a empresa exportadora, realizando assim o despacho aduaneiro, para, posteriormente revender os produtos adquiridos para um encomendante, que deverá ter capacidade econômica para tal ato, situação prevista através do IN nº 634/06, em seu art. 1º, parágrafo único⁸²

O Regime Aduaneiro Especial do *drawback*, no que se refere as suas modalidades de suspensão e isenção, em sua maioria vislumbra o ato feito pelo próprio titular da importação, mas, que segundo o art. 156-A da Portaria Secex 47/2014, também será possível a inserção da importação por conta e ordem neste sentido.⁸³

⁸⁰BRASIL. Receita Federal. **Ministério da Fazenda**. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 10 jul. 2017.

⁸¹Art. 1º IN 225/02. O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa. Parágrafo único. Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.

⁸²Art. 1º IN 634/06. O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa. Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.

⁸³Art. 156-A Portaria SECEX 47/2014. Poderão ser utilizadas para habilitação ao regime DIs referentes a importações que tenham sido realizadas por terceiro, por conta e ordem da beneficiária do AC, conforme regulamentação específica da RFB, desde que essa condição esteja especificada em campo próprio da DI e a beneficiária do AC esteja identificada no documento como adquirente da mercadoria

No que se refere a modalidade do *drawback* “restituição”, não há ressalvas de forma expressa sobre a possibilidade da importação através de terceiros.⁸⁴

Cumprido ressaltar que, em meio aos requisitos subjetivos da habilitação, o CTN é transparente em seu art. 205⁸⁵ no que tange a necessidade da chamada Certidão Negativa de Débitos (CND), sendo este um documento emitido pela Administração Pública informando a existência de informações quanto a débitos fiscais, sendo atribuído ao regime do *drawback*, segundo o art. 83, II da Portaria Secex 23/2011⁸⁶, o qual deverá ser apresentado em função da habilitação.

Na Jurisprudência é muito comum a discussão da apresentação da CND no momento do Despacho Aduaneiro no Regime Especial do *drawback*, e, no entendimento do Relator Henrique Pinheiro Torres, em Recurso Especial improvido:

Assunto: Imposto sobre a Importação – II Data do fato gerador: 19/10/2000 REGIME AUTOMOTIVO. EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE REGULARIDADE FISCAL NO MOMENTO DO DESEMBARAÇO. Definido que ao benefício em discussão se aplica a disposição do art. 60 da Lei 9.069/95, cumulativamente à norma específica do regime, mostra-se cabível a exigência de nova CND a cada desembaraço aduaneiro, em nada se opondo esse entendimento àquele oriundo do STJ, aplicável, este último, apenas ao *drawback*. Recurso Especial do Contribuinte Negado.⁸⁷

Sendo assim, haja vista o entendimento do ministro, a apresentação da Certidão negativa de Débitos deveria ser pleiteada, perante a SECEX/MDIC por ocasião do registro de cada Declaração de Importação, não se devendo, portanto, ser questionado pela parte passiva, a viabilidade da restituição em caso concreto.

⁸⁴MACHADO, Luiz Henrique Travasso. **Curso de Drawback**. São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2015, p.334.

⁸⁵Art. 205 Lei nº 5.172/66. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido. Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.

⁸⁶Art. 83 Portaria SECEX 23/2011. Para habilitação ao *drawback* integrado isenção, poderá ser exigida a apresentação dos seguintes documentos adicionais que se façam necessários à análise para a concessão do regime: II - Certidão Negativa de Débitos (CND) a que se refere o art. 18 da Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013

⁸⁷BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Especial do Contribuinte n. 9303-002.821 – Proc. 10814.006090/2005-44. Recorrente: Continental Brasil Industria Automotiva Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Henrique Pinheiro Torres. Brasília, DJ 23 jan. 2014. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10 jul. 2017.

Destarte, a referência que se faz aos requisitos subjetivos está intimamente fixada aos sujeitos capazes de serem titulares de atos concessórios, sempre em prol do interesse nas atividades aduaneiras através do Regime Especial do *drawback*.

4.3.2 Requisitos Objetivos

De outro lado, os requisitos objetivos também têm a sua devida importância, pois, através do Regime Aduaneiro Especial do *drawback*, verificam-se quais são as possíveis mercadorias que serão ou não admitidas para importação desejada, viabilizando-as consoante o interesse na ampliação do mercado interno⁸⁸.

A abrangência dos requisitos objetivos diz respeito aos bens a serem importados, e cumpre esclarecer que o Decreto-Lei 37/66 não trouxe de forma expressa as espécies de bens que poderiam ser importados, porém, o art. 384 do Decreto nº 6759/09⁸⁹, listou os bens passíveis de importação, no entanto, fora revogado posteriormente pelo Decreto nº 8.010/2013.

Através da revogação trazida pelo Decreto-Lei no ano de 2013, é possível perceber que não há requisitos legais referente aos bens a serem importados para o Brasil no Regime do *drawback*, tendo-se apenas como requisitos objetivos e restritivos aqueles listados sistematicamente pela Secretaria de Comércio Exterior (Secex), que será esclarecida a posteriori.

Além disso, ainda no que se refere as proibições ou suspensões da entrada de determinadas mercadorias no país, o art. 66 da Portaria Secex 23/11⁹⁰ elenca as

⁸⁸MACHADO, Luiz Henrique Travasso. **Curso de Drawback**. São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2015, p.338.

⁸⁹Art. 384. O regime de drawback poderá ser concedido a: (Revogado pelo Decreto nº 8.010, de 2013) I - mercadoria importada para beneficiamento no País e posterior exportação; (Revogado pelo Decreto nº 8.010, de 2013) II - matéria-prima, produto semi-elaborado ou acabado, utilizados na fabricação de mercadoria exportada, ou a exportar; (Revogado pelo Decreto nº 8.010, de 2013) III - peça, parte, aparelho e máquina complementar de aparelho, de máquina, de veículo ou de equipamento exportado ou a exportar; (Revogado pelo Decreto nº 8.010, de 2013) IV - mercadoria destinada a embalagem, acondicionamento ou apresentação de produto exportado ou a exportar, desde que propicie comprovadamente uma agregação de valor ao produto final; ou (Revogado pelo Decreto nº 8.010, de 2013) V - animais destinados ao abate e posterior exportação. (Revogado pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

⁹⁰BRASIL. Portaria nº 23, de 14 de julho de 2011, Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior Secretaria de Comércio Exterior. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19 jul. 2011. Disponível em: <<http://portal.siscomex.gov.br/legislacao/biblioteca-de-arquivos/secex/portaria-no-23-de-14-de-julho-de-2011>>. Acesso em: 21 out. 2017.

mercadorias não permitidas de outros países, em que pese tenha sido revogado pelo Decreto nº 10/2017⁹¹, tendo adicionado outros incisos a estas restrições.

Também é importante a verificação do art. 42 da Portaria Secex 23/2011⁹², que traz em seu bojo possíveis entradas de mercadorias usadas, não necessitando da produção no Brasil, destacando-se a modalidade já interpretada anteriormente do *drawback* integrado suspensão.

Sendo assim, na modalidade suspensão, é compreensível a possibilidade da sua importação sem exigir produção nacional, visto que, como já clarificado anteriormente em tópico próprio das modalidades do *drawback*, o produto que foi importado, será industrializado para, posteriormente, ser exportado novamente.

4.3.2.1 Suspensões ou Proibições das Mercadorias

Mister se faz perceber que, em respeito ao princípio da publicidade, também vislumbrada no direito aduaneiro, essas vedações que trazem suspensão ou proibição de mercadorias específicas, deverão estar amplamente disponibilizadas ao público, podendo constar em endereço eletrônico do MDIC e/ou no SISCOMEX⁹³.

⁹¹Portaria Secex nº 10/2017. VII - República Popular Democrática da Coreia: carros de combate, veículos blindados de combate, sistemas de artilharia de grosso calibre, aeronaves de combate, helicópteros de ataque, navios de guerra, mísseis ou sistemas de mísseis; bens de luxo, tais como relógios de luxo, artigos de cristal de chumbo e artigos de transporte como veículos recreativos aquáticos e trenós motorizados; e itens, materiais, equipamentos, bens e tecnologia que possam contribuir para os programas da República Popular Democrática da Coreia relacionados a atividades nucleares, a mísseis balísticos ou a outras armas de destruição em massa, conforme determinados pelo Conselho de Segurança das Nações Unidas ou pelo Comitê, em especial aqueles indicados nos seguintes documentos da ONU: S/2006/814 e S/2006/815, S/2006/816, INFCIRC/254/Rev.9/Part 1a e INFCIRC/254/Rev.7/Part 2 – Decretos nº 5.957, de 7 de novembro de 2006, e 6.935, de 12 de agosto de 2009; Decreto nº 7.479, de 16 de maio de 2011; Decreto nº 8.007, de 15 de maio de 2013, Decreto nº 8.011, de 16 de maio de 2013 e Decreto nº 8.825, de 29 de julho de 2016; VIII - República Democrática do Congo: armas e material correlato – Decreto nº 4.822, de 28 de agosto de 2003; Decreto nº 5.489, de 13 de julho de 2005; Decreto nº 5.696, de 7 de fevereiro de 2006; Decreto nº 5.936, de 19 de outubro de 2006; Decreto nº 6.358, de 18 de janeiro de 2008; Decreto nº 6.569, de 16 de setembro de 2008; Decreto nº 6.570, de 16 de setembro de 2008; Decreto nº 6.851, de 14 de maio de 2009; Decreto nº 7.149, de 8 de abril de 2010; Decreto nº 7.450, de 11 de março de 2011; Decreto nº 8.845, de 1º de setembro de 2016.

⁹²BRASIL. Portaria nº 23, de 14 de julho de 2011, Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior Secretaria de Comércio Exterior. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19 jul. 2011. Disponível em: <<http://portal.siscomex.gov.br/legislacao/biblioteca-de-arquivos/secex/portaria-no-23-de-14-de-julho-de-2011>>. Acesso em: 21 out. 2017.

⁹³MACHADO, Luiz Henrique Travasso. **Curso de Drawback**. São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2015, p.342.

Existe também a possibilidade de suspensões ou proibições que venham a surgir posteriormente ao ato Concessório, ou seja, a mercadoria só será considerada como proibida ou suspensa em momento tardio ao esperado.

No que se refere a modalidade suspensão, o Decreto-Lei 6.759/09 em seu art. 390 nomeia essa situação de “renúncia a aplicação do regime”, de tal modo que não há possibilidade de futuras importações, podendo o interessado optar por usar a mercadoria que já foi importada, assim requerendo uma retificação do ato concessório, bem como obter os bens no mercado interno de acordo com as quantidades necessárias.

Há também que se destacar o art. 73, II e 75 da Portaria Secex 23/2011⁹⁴, onde traz em seu bojo a proibição e suspensão de mercadorias a serem exportadas, o que significa que não há aqui referência ao que foi importado no país através do regime *drawback*, mas sim, das mercadorias que serão posteriormente exportadas para o mercado externo⁹⁵.

4.3.3 Requisitos Operacionais

No que se refere aos chamados requisitos operacionais, há um conjunto de imposições em como as mercadorias são admitidas pelo regime do *drawback*, sendo elas subdivididas em: operações admitidas, local das operações, exportações e importações vedadas.

As operações admitidas estavam primariamente elencadas no art. 78 do Decreto-Lei nº 37/1966, sendo admitidas para as três modalidades já estudadas anteriormente, o beneficiamento, fabricação, complementação e acondicionamento.

Cumprir destacar que tal artigo fora revogado diversas vezes, e, a Portaria Secex 23/2011, dispõe de três atividades gerais, quais sejam, a industrialização ou

⁹⁴Art. 73 da Portaria Secex 23/2011. Não poderá ser concedido o regime de drawback para: II - exportação ou importação de mercadoria suspensa ou proibida; Art. 75 As operações vinculadas ao regime de drawback estão sujeitas, no que couber, às normas gerais de importação e exportação.

⁹⁵MACHADO, Luiz Henrique Travasso. **Curso de Drawback**. São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2015, p.343.

fabricação, aplicáveis nas três modalidades do *drawback*; o comércio⁹⁶, aplicável apenas na modalidade integrada suspensão, e a agropecuária, aplicável nas modalidades suspensão e isenção⁹⁷.

Como será visto posteriormente, a legislação traz como mais um de seus requisitos operacionais em operações admitidas, a necessidade do vislumbre da agregação de valor e resultado da operação.

Em análise ao ato concessório expedido dentro do regime especial do *drawback*, há que se verificar uma agregação de valor e resultado de operação, ambos positivos, ou seja, o resultado das exportações realizadas no bojo do regime deverá demonstrar gráficos positivos, bem como deverão ser avaliados no momento do deferimento do pedido do regime em estudo, respeitando-se o prazo de validade de um ano.⁹⁸

Consiste a agregação de valor num acréscimo de valor que o responsável capaz pelo ato concessório poderá obter, bem como em contrato feito com terceiros, no que tange ao valor originalmente obtido através do *drawback*.

De outro lado, o resultado de operações são os resultados visualizados através de equiparações comparativas dos montantes das importações amparadas pelo regime do *drawback*.⁹⁹

Dentre as mercadorias que serão importadas para o mercado interno através pedido de concessão amparado pelo regime do *drawback*, há também um controle da

⁹⁶Art. 84 da Portaria Secex 23/2011. O regime de drawback poderá ser concedido à empresa industrial ou comercial. Art. 88 O pedido de drawback poderá abranger produto destinado à exportação diretamente pela beneficiária (empresa industrial ou equiparada à industrial), bem como ao fornecimento no mercado interno a firmas industriais-exportadoras (drawback intermediário), quando cabível. §1º Deverão ser definidos os montantes do produto destinado à exportação e do produto intermediário a ser fornecido, observados os demais procedimentos relativos ao drawback intermediário. Art. 139. Além das exportações realizadas diretamente por empresa beneficiária do regime de drawback, poderão ser consideradas, também, para fins de comprovação: I – vendas, no mercado interno, com o fim específico de exportação, a empresa comercial exportadora constituída na forma do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972; II – vendas, no mercado interno, com o fim específico de exportação, a empresa de fins comerciais habilitada a operar em comércio exterior;

⁹⁷Art. 67 da Portaria Secex 23/2011. O regime aduaneiro especial de drawback pode ser aplicado nas seguintes modalidades, no âmbito da SECEX: §2º O regime de drawback integrado isenção aplica-se também à aquisição no mercado interno ou à importação de mercadoria equivalente à empregada: I - em reparo, criação, cultivo ou atividade extrativista de produto já exportado

⁹⁸Dados oficiais do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1311196743.pdf>. Acesso em: 17 jul. 2017

⁹⁹MACHADO, Luiz Henrique Travasso. **Curso de Drawback**. São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2015, p.348.

quantidade e valor desses insumos, o que dará margem aos chamados fluxo físico e fluxo financeiro.

O chamado fluxo físico é responsável pela quantia de mercadorias que entrarão no mercado interno através do regime do *drawback*, destinadas para a exportação, tanto nas modalidades isenção e suspensão.¹⁰⁰

Observa-se que, dentro do fluxo físico há uma preocupação atinente a quantia de mercadorias que serão produzidas, e aquelas que serão exportadas posteriormente, e esse controle é manuseado por um Laudo técnico elaborado por profissional habilitado.

No entanto, destaca-se que este laudo não será de cunho obrigatório em todas as situações, somente quando for requisitado pelo Decex, o que não impede que o mesmo documento seja também requisitado pela Receita Federal Brasileira¹⁰¹.

De outro modo, o fluxo financeiro é responsável pelo valor dos insumos expedidos no regime do *drawback*, e, em que pese a legislação não mencione de forma expressa a data e nem a moeda específica para o câmbio, deverá ser única a moeda em momento comparativo.¹⁰²

Também integralizado aos requisitos operacionais, possível se faz perceber que, outro benefício trazido para o mercado interno através do regime aduaneiro objeto de estudo do presente texto, é o local das operações.

Já se sabe que a industrialização das mercadorias a serem importadas, tanto na modalidade suspensão como na isenção, ambas amparadas pelo regime do *drawback*, poderá ser realizada também por terceira pessoa, não havendo contenções no que diz respeito ao local que será feita a operação de industrialização

¹⁰⁰MACHADO, Luiz Henrique Travasso. **Curso de Drawback**. São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2015, p.347.

¹⁰¹Art. 80 da Portaria Secex 32/2014. A apresentação de laudo técnico será necessária nos casos em que for solicitada pelo DECEX, a qualquer tempo, na forma desta Portaria. § 1º O laudo técnico deverá: I - caracterizar a operação em uma das previstas no art. 71 desta Portaria; II - descrever o processo produtivo dos bens exportados ou a exportar; III - listar, por subitem da NCM, a participação e a quantidade de todas as mercadorias adquiridas pela empresa para produção de uma unidade estatística de cada produto exportado ou a exportar, especificando a unidade de comercialização; IV - indicar se existem subprodutos, com valor comercial, e perdas, sem valor comercial, com as respectivas quantidades; e V - ser emitido pelo responsável pelo processo produtivo da empresa ou por profissional habilitado, devidamente identificado

¹⁰²Art. 387 do Decreto nº 6759/09. O regime de drawback, na modalidade de suspensão, poderá ser concedido e comprovado, a critério da Secretaria de Comércio Exterior, com base unicamente na análise dos fluxos financeiros das importações e exportações, bem como da compatibilidade entre as mercadorias a serem importadas e aquelas a exportar.

Também se entende que não há requisitos específicos para que a operação de industrialização ocorra, incorrendo numa abertura nacional para este tipo de contratação.

Entretanto, destaque-se que, em que pese não haja restrição para a operação da industrialização em território nacional, quando o titular do ato concessório se encontrar no Brasil, e a industrialização tenha que ocorrer em outro país, não assiste abrangência do regime do *drawback* neste sentido, não havendo possibilidade da industrialização em estabelecimento fabril distinto do território nacional.¹⁰³

Bem como já citado anteriormente, existem algumas áreas ou zonas especiais que possuem regulamentos diferenciados, e, devido a essas peculiaridades, também é possível o vislumbre de exportações proibidas para determinadas áreas, quais sejam, a Zona Franca de Manaus (ZFM) e as Áreas de Livre Comércio.

Sendo assim, o art. 73, I, da Portaria Secex 23/2011 traz em seu texto normativo a vedação expressa da concessão do regime especial do *drawback* para a operação de industrialização nessas áreas vistas como especiais.¹⁰⁴

No que se refere as Áreas de Livre Comércio, a vedação está expressamente prevista no art. 524, parágrafo único do Regulamento Aduaneiro.¹⁰⁵

¹⁰³MACHADO, Luiz Henrique Travasso. **Curso de Drawback**. São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2015, p.356.

¹⁰⁴Art. 73 da Portaria Secex 23/2011. Não poderá ser concedido o regime de drawback para: I - importação de mercadoria utilizada na industrialização de produto destinado ao consumo na Zona Franca de Manaus e em áreas de livre comércio localizadas em território nacional (Decreto-Lei no 1.435, de 16 de dezembro de 1975, art. 7º);

¹⁰⁵Art. 524 Lei nº 6.759/09. Constituem áreas de livre comércio de importação e de exportação as que, sob regime fiscal especial, são estabelecidas com a finalidade de promover o desenvolvimento de áreas fronteiriças específicas da Região Norte do País e de incrementar as relações bilaterais com os países vizinhos, segundo a política de integração latino-americana (Lei no 7.965, de 22 de dezembro de 1989, art. 1º; Lei no 8.210, de 19 de julho de 1991, art. 1º; Lei no 8.256, de 25 de novembro de 1991, art. 1º, com a redação dada pela Lei nº 11.732, de 2008, art. 5º; Lei no 8.387, de 1991, art. 11, caput; e Lei no 8.857, de 8 de março de 1994, art. 1º). Parágrafo único. As áreas de livre comércio são configuradas por limites que envolvem, inclusive, os perímetros urbanos dos municípios de Tabatinga (AM), Guajará-Mirim (RO), Boa Vista e Bonfim (RR), Macapá e Santana (AP) e Brasília, com extensão para o município de Etitaciolândia, e Cruzeiro do Sul (AC) (Lei nº 7.965, de 1989, art. 2º, caput; Lei nº 8.210, de 1991, art. 2º, caput; Lei nº 8.256, de 1991, art. 2º, caput e parágrafo único, com a redação dada pela Lei nº 11.732, de 2008, art. 5º; Lei nº 8.387, de 1991, art. 11, § 1º; e Lei nº 8.857, de 1994, art. 2º, caput).

4.3.4 Requisitos Jurídicos

Em última análise dos requisitos necessários ao regime aduaneiro do *drawback*, há que se refletir sobre os requisitos jurídicos, os quais se encontram em leis esparsas, elencando um rol que não tem alcance do instituto a ser estudado no presente texto, também chamadas de limitações jurídicas.¹⁰⁶

A primeira limitação a ser estudada no regime do *drawback* diz respeito às moedas utilizadas em momento de fruição do regime por seus interessados, pois, apenas algumas possuem sua conversibilidade livre, e essa limitação se demonstra clara nos arts. 115 e 73, inciso III da Portaria Secex 23/2011.¹⁰⁷

De outro lado, os requisitos jurídicos trazem como segunda óbice as limitações tributárias, ou seja, tributações normativas atribuídas às empresas interessadas em utilizar-se do regime do *drawback*.

Sendo assim, para maior entendimento das tributações destinadas a essas empresas, cumpre lembrar que, no primeiro regulamento referente ao *drawback*, no Decreto 37/66, havia a não incidência tributária do *drawback verde-amarelo* e *drawback interno*, este que não fora tão utilizado à época.

Tendo em vista as necessidades mais novas do mercado, em 2009 também houve a inclusão do chamado *drawback* integrado, suspendendo-se tributos como PIS/PASEP e COFINS.

Essa inclusão ocorreu devido a uma peculiaridade do *drawback verde-amarelo*, em que se faziam necessárias aquisições internas, enquanto que no integrado apenas

¹⁰⁶MACHADO, Luiz Henrique Travasso. *Curso de Drawback*. São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2015, p.360.

¹⁰⁷Art. 73 da Portaria Secex 23/2011. Não poderá ser concedido o regime de drawback para: III - exportações conduzidas em moedas não conversíveis (exceto em reais) contra importações cursadas em moeda de livre conversibilidade; (Redação dada pela Portaria SECEX nº 13, de 2013); Art. 115. Operação especial concedida para importação de matérias-primas, produtos intermediários e componentes destinados à fabricação no País de máquinas e equipamentos a serem fornecidos, no mercado interno, em decorrência de licitação internacional, contra pagamento em moeda conversível proveniente de financiamento concedido por instituição financeira internacional, da qual o Brasil participe, ou por entidade governamental estrangeira, ou ainda, pelo BNDES, com recursos captados no exterior, de acordo com as disposições constantes do art. 5º da Lei nº 8.032, de 1990, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 10.184, de 2001, e do Decreto nº 6.702, de 18 de dezembro de 2008.

se tinha o envolvimento do mercado interno, posteriormente trazendo a unificação dos dois¹⁰⁸

O art. 3º, IV a IX da Lei nº 10.637/02 traz em seu texto os tributos não alcançáveis pelo regime no que se refere ao PIS/PASEP, sendo possível o vislumbre de atividades efetuadas pela Pessoa Jurídica interessada no regime aduaneiro do *drawback*, as quais podem ser listadas como alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, entre outros.¹⁰⁹

Também é possível identificar como um não alcance tributário os créditos de COFINS, que se encontram nos incisos I e II, bem como III a X da mesma Lei, referentes a energia térmica e elétrica, principalmente no que diz respeito ao vapor.

Em último plano, o art. 15, VIII a V da Lei nº 10.865/04 trata dos créditos de PIS/Pasep-Importação e de Cofins-Importação, também dado vazão a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da Pessoa Jurídica.¹¹⁰

¹⁰⁸MORETTIN, Hermes; MORENO, Everton. **Drawback Integrado** – Créditos dos tributos não cumulativos para o fornecedor nacional. Disponível em: <<http://www.liraa.com.br/conteudo/2271/drawback-integrado--creditos-dos-tributos-nao-cumulativos-para-o-fornecedor-nacional>>. Acesso em: 22 jul. 2017

¹⁰⁹Art. 3º da Lei nº 10.637/22. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: IV – alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004); VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005); VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei. IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

¹¹⁰Art. 15 da Lei nº 10.865/04. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; IV - alugueis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa; V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

4.4 SISCOMEX, SISCOSERV, SECEX E MDIC – PROCEDIMENTO

Como já foi visto anteriormente, somente será possível a utilização do Regime Aduaneiro do *drawback* se o mesmo obedecer aos requisitos obrigatórios, sejam eles objetivos, subjetivos, jurídicos ou operacionais.

Cumprido esclarecer que, para que ocorra em sua plenitude a habilitação do regime do *drawback*, é necessário que o mesmo também obedeça aos regulamentos estabelecidos por órgão competente, que atualmente é a Receita Federal Brasileira, segundo o art. 15 do Decreto nº 7.482/2011¹¹¹

¹¹¹ Art. 15. Do Decreto nº 7.482/2011. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete: I - planejar, coordenar, supervisionar, executar, controlar e avaliar as atividades de administração tributária federal e aduaneira, inclusive as relativas às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social e às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor; II - propor medidas de aperfeiçoamento e regulamentação e a consolidação da legislação tributária federal; III - interpretar e aplicar a legislação tributária, aduaneira, de custeio previdenciário e correlata, editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução; IV - estabelecer obrigações tributárias acessórias, inclusive disciplinar a entrega de declarações; V - preparar e julgar, em primeira instância, processos administrativos de determinação e exigência de créditos tributários e de reconhecimento de direitos creditórios, relativos aos tributos por ela administrados; VI - preparar e julgar, em instância única, processos administrativos de aplicação de pena de perdimento de mercadorias e valores e de multa a transportador de passageiros ou de carga em viagem doméstica ou internacional que transportar mercadoria sujeita à pena de perdimento; VII - acompanhar a execução das políticas tributária e aduaneira e estudar seus efeitos sociais e econômicos; VIII - planejar, dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de fiscalização, lançamento, cobrança, arrecadação e controle dos tributos e demais receitas da União sob sua administração; IX - realizar a previsão, o acompanhamento, a análise e o controle das receitas sob sua administração, bem como coordenar e consolidar as previsões das demais receitas federais, para subsidiar a elaboração da proposta orçamentária da União; X - propor medidas destinadas a compatibilizar a receita a ser arrecadada com os valores previstos na programação financeira federal; XI - estimar e quantificar a renúncia de receitas administradas e avaliar os efeitos das reduções de alíquotas, das isenções tributárias e dos incentivos ou estímulos fiscais, ressalvada a competência de outros órgãos que também tratam da matéria; XII - promover atividades de cooperação e integração entre as administrações tributárias do País, entre o fisco e o contribuinte, e de educação fiscal, bem assim preparar e divulgar informações tributárias e aduaneiras; XIII - realizar estudos para subsidiar a formulação da política tributária e estabelecer política de informações econômico-fiscais e implementar sistemática de coleta, tratamento e divulgação dessas informações; XIV - celebrar convênios com órgãos e entidades da administração pública e entidades de direito público ou privado, para permuta de informações, racionalização de atividades, desenvolvimento de sistemas compartilhados e realização de operações conjuntas; XV - gerir o Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização, a que se refere o Decreto-Lei nº 1.437, de 1975; XVI - negociar e participar da implementação de acordos, tratados e convênios internacionais pertinentes à matéria tributária e aduaneira; XVII - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de administração, fiscalização e controle aduaneiros, inclusive no que diz respeito a alfandegamento de áreas e recintos; XVIII - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar o controle do valor aduaneiro e de preços de transferência de mercadorias importadas ou exportadas, ressalvadas as competências do Comitê Brasileiro de Nomenclatura; XIX - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar as atividades relacionadas com nomenclatura, classificação fiscal e econômica e origem de mercadorias, inclusive representando o País em reuniões internacionais sobre a matéria; XX - planejar, coordenar e realizar as atividades de repressão ao contrabando, ao descaminho, à contrafação e pirataria e ao tráfico ilícito de

Deste modo, tendo em vista que, diferentemente do cenário internacional, a aduana não possui ainda uma norma institucionalizada, caberá ao órgão da Receita Federal Brasileira lidar sobre atividades como a fiscalização, lançamento de créditos tributários, cobrança e julgamento em primeira instância dos processos administrativos-fiscais.¹¹²

É através do controle exercido pela RFB que há o cuidado em se evitar fraudes em subfaturamento de mercadoria, bem como importações ou exportações danosas, que sejam perigosas para a economia do país.

Também cumpre à RFB cuidar de situações como o contrabando, descaminho, tráfico ilícito de entorpecentes, bem como explicita o inciso XX do art. 15 já citado anteriormente, o que poderia hesitar no que se refere a competência da Polícia Federal neste aspecto.

Ocorre que, no que diz respeito a esse tópico em específico, será de competência conjunta dos órgãos, porém, sem conflitarem, cabendo a cada um, peculiaridades, visto que à Polícia Federal caberá a prisão, enquanto que à Receita Federal Brasileira caberá a responsabilidade de confiscar a mercadoria para si.¹¹³

Ainda no que se refere ao controle aduaneiro, é importante que se destaque os sistemas que o exercem, que são: Siscomex e Siscoserv (que caberão a RFB), ambos previstos pelo Secex e o MDIC.

entorpecentes e de drogas afins, e à lavagem e ocultação de bens, direitos e valores, observada a competência específica de outros órgãos; XXI - administrar, controlar, avaliar e normatizar o Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX, ressalvadas as competências de outros órgãos; XXII - articular-se com órgãos, entidades e organismos nacionais, internacionais e estrangeiros que atuem no campo econômico-tributário, econômico-previdenciário e de comércio exterior, para realização de estudos, conferências técnicas, congressos e eventos semelhantes; XXIII - elaborar proposta de atualização do plano de custeio da seguridade social, em articulação com os demais órgãos envolvidos; e XXIV - orientar, supervisionar e coordenar as atividades de produção e disseminação de informações estratégicas na área de sua competência, em especial as destinadas ao gerenciamento de riscos ou à utilização por órgãos e entidades participantes de operações conjuntas, visando à qualidade e fidedignidade das informações, à prevenção e ao combate às fraudes e práticas delituosas, no âmbito da administração tributária federal e aduaneira.

¹¹²LUZ, Rodrigo. **Comércio Internacional e Legislação Aduaneira**. 6. e.d. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015, p.7

¹¹³*Ibidem*, p.8.

4.4.1 Secex e MDIC

O MDIC (Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior) é um órgão pertencente a Administração Pública Federal direta, atuando no âmbito das políticas públicas de investimento do país, ou seja, no que diz respeito a concorrência saudável e economicamente viável ao país.

O objetivo primário deste órgão é visar o planejamento e o desenvolvimento financeiro e político diante do mercado interno e externo, visando o bem-estar não só de empresas, como também do consumidor diante delas.¹¹⁴

Dentro do MDIC, há que se perceber que ele abarca diversos órgãos integrantes, porém, o mais importante é o chamado Secex (Secretaria de Comércio Exterior), que tem como funções a orientação, formulação, normatização, planejamento, controle e avaliação das atividades do comércio exterior.¹¹⁵

É através do Secex que será possível o vislumbre da participação do Brasil em negociações internacionais, que ocorrem através de acordos, deferimento dos atos concessórios do *drawback*, recepção de operações exportadoras e importadoras, verificação da balança comercial, mantendo-a sempre favorável, bem como cumpre também a ele o dever de defender comercialmente o país perante outros Estados internacionais.

Anteriormente a Secex era regulamentada pelo Decreto nº 7.096/2010, mas que, devido o vislumbre da necessária junção de documentos, foi revogado para que através da Portaria nº 23/2011.

A Secretaria de Comércio Exterior, diante da competência da Receita Federal Brasileira, abarca o chamado sistema do Siscomex, bem como a sua habilitação para o cumprimento dos requisitos do regime do *drawback*.

A Secex regulariza as atividades de quatro importantes departamentos, quais sejam, o Decex (Departamento de Operações de Comércio Exterior), DECOM (Departamento de Defesa Comercial), DEINT (Departamento de negociações

¹¹⁴BRASIL. **Institucional**. Dados oficiais do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/institucional>>. Acesso em: 05 ago. 2017

¹¹⁵*Idem*. Dados oficiais do Portal Siscomex. Secretaria do Comércio Exterior. Disponível em: <<http://portal.siscomex.gov.br/legislacao/orgaos/secretaria-de-comercio-exterior-secex>>. Acesso em: 05 ago. 2017

internacionais) e o DEPLA (Departamento de planejamento e Desenvolvimento do Comércio Exterior).

A atuação do Decex tem grande importância no campo de estudo do regime aduaneiro especial do *drawback*, visto que ao mesmo compete operar diretamente nas operações de comércio exterior, bem como a comprovação de valores nas importações e exportações, sempre relacionado ao sentido procedimental.¹¹⁶

4.4.2 SISCOMEX e Siscoserv – Procedimento de Habilitação

Á vista disso, para a ocorrência da suspensão, isenção ou restituição prevista no instituto do regime aduaneiro especial do *drawback*, é necessário que se fixe o encaminhamento em diversos órgãos concernentes ao controle aduaneiro.

Esses órgãos serão controlados pela RFB, o que significa que não será apto a realização de qualquer atividade importadora ou exportadora sem que antes seja avaliado previamente e sistematicamente pelos órgãos atribuídos pela Receita Federal como competentes para tal.

4.4.2.1 Siscomex

O sistema chamado Siscomex foi instaurado através do Decreto nº 660, em 25 de setembro de 1992, e o seu grande objetivo era conjugar em um único banco de dados, todas as informações pertinentes as importações e exportações no Brasil.

Esse objetivo surgiu visto que na época, cada órgão tinha o seu próprio sistema, o que obrigava os exportadores a repetirem o mesmo ato diversas vezes, gerando ineficiência e erros informacionais, tendo sido prevista a necessidade da integração de informações.¹¹⁷

¹¹⁶LUZ, Rodrigo. *Comércio Internacional e Legislação Aduaneira*. 6. e.d. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015, p.12

¹¹⁷*Ibidem*, p. 30

Atualmente é possível a verificação dos chamados módulos sistematizados, citando-se os dez principais, dentre os quais, serão citados resumidamente, para que seja o entendimento mais compreensível do ponto de vista da política aduaneira.

Em 1993, o primeiro módulo a ser introduzido foi o Siscomex Exportação, que desenvolvido pelo Banco Central, este que fora atualizado no ano de 2014, entrando em vigor o Siscomex Exportação Web.

O novo sistema, atualizado também com as prementes necessidades à sua época, teve maior desenvolvimento informático possível, disponibilizando via internet não só para os exportadores, mas também aos que lhes representam legalmente as funções, elaborações, consultas, retificações, bem como Declarações de Exportações.¹¹⁸

Logo, partindo-se desse instituto, primeiramente o interessado na exportação realiza um registro de exportação (RE), que será enviado para ser aceito; após o consentimento, o exportador deve preencher a Declaração de Exportação (DE), com todas as informações referentes ao que quer exportar, cabendo, deste modo, à RFB, verificar se há preenchimento de todos os requisitos; finalizada a conferência dos requisitos aduaneiros, a Receita Federal brasileira procede para o desembaraço aduaneiro, embarcando a mercadoria;

Neste momento deve o transportador informar todos os dados referentes aquele embarque, havendo averbação em caso de convergir com todas as informações, sendo a averbação o ato final da emissão da exportação, como se fosse uma confirmação daquele embarque.

As três primeiras unidades deste módulo se concentram na Alfândega do Aeroporto do Galeão (Rj), Delegacia da Receita Federal de Uruguaiana (Rs) e Porto de Rio Grande (Rs).¹¹⁹

Importa ainda saber que, mediante as atualizações devidas ao sistema do Siscomex em seu módulo exportação, o chamado Novoex abarca o chamado módulo Exportação-web, devido a sua possibilidade de interface ser prevista na internet.

¹¹⁸BRASIL. Dados oficiais do Portal Siscomex. Secretaria do Comércio Exterior. Disponível em: <<http://portal.siscomex.gov.br/legislacao/orgaos/secretaria-de-comercio-exterior-secex>>. Acesso em: 05 ago. 2017.

¹¹⁹LUZ, Rodrigo. **Comércio Internacional e Legislação Aduaneira**. 6. e.d. Rio de Janeiro; Forense; São Paulo: Método, 2015, p.31

Sendo assim, cumpre ao exportador realizar o preenchimento do chamado Registro de Exportação para, posteriormente, fazer o pedido de do que for necessário para a exportação, utilizando-se do Siscomex-exportação para o registro da declaração, realizando-se uma espécie de conferência de dados com a Receita Federal.

Em que pese o Novoex seja extremamente benéfico em termos tecnológicos, há que se evidenciar o fato de que, no ano de 2015 já foi possível novas mudanças no sistema que está sendo estudado.¹²⁰

Seguindo-se pela linha do tempo atribuída ao sistema em estudo, no ano de 1994, através da Instrução Normativa SRF nº 102/1994, elaborou-se o chamado Siscomex Mantra, atualmente nomeado mantranet, concebendo informações sobre a localização física da carga, ou seja, se a mesma se encontra em território aduaneiro, em aeroportos armazenadas ou em trânsito pelo território aduaneiro.

Importa saber que, qualquer pessoa que possua acesso ao Siscomex Mantra poderá realizar consultas ou comunicar da localização física da carga, tornando as informações de forma rápida, eficiente, com segurança, e também via internet.

Em 1997, desenvolveu-se o chamado Siscomex Importação, importando-se nesse sistema as informações constantes desde o pedido realizado pelo importador até o desembaraço da mercadoria objeto da importação.

Tais comunicações deverão ser registradas no sistema, além de também ter seu devido registro atos como concessão do licenciamento, pedido de retificação, se necessário for a modificação de dados.¹²¹

O módulo que fora criado no ano de 2002, foi o chamado Siscomex Internação-ZFM, através da Instrução Normativa SRF nº 242, tendo como competência o registro de declarações para bens que saem da Zona Franca de Manaus, que tem como destinatário o restante do território brasileiro.¹²²

¹²⁰BRASIL. NOVOEX - Siscomex Exportação Módulo Comercial. Dados oficiais do Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/exportacao/novoex-siscomex-exportacao-modulo-comercial>>. Acesso em: 18 ago. 2017

¹²¹*Idem*. Dados oficiais do Portal Siscomex. Secretaria do Comércio Exterior. Disponível em: <<http://portal.siscomex.gov.br/legislacao/orgaos/secretaria-de-comercio-exterior-secex>>. Acesso em: 05 ago. 2017

¹²²LUZ, Rodrigo. **Comércio Internacional e Legislação Aduaneira**. 6. e.d. Rio de Janeiro; Forense; São Paulo: Método, 2015, p.31

O Siscomex Trânsito é o módulo que foi criado através da Instrução Normativa nº 248/02, e ele tem como peculiaridade o fato de controlar o trânsito aduaneiro das cargas que serão importadas ou que estão sendo transferidas internamente.

Nesse módulo, há que se esclarecer que suas regras são mais rigorosas, principalmente no que diz respeito ao tempo de viagem, bem como a rota que será utilizada.

Ou seja, nesse sistema realiza-se um acompanhamento minucioso, desde a concessão até a conclusão, não controlando, porém, aquelas cargas que têm destino ao exterior, visto que, como já fora visto, será de competência do Siscomex Exportação.

Em 2007, a Receita Federal realizou uma publicação que institui o Siscomex Carga, que possui uma função parecida com o Mantra, porém, no controle de movimentações de navios, cargas e containers vazios em portos brasileiros¹²³

Esse sistema foi instituído através da IN RFB nº 800, e tem como principal diferença do Siscomex Mantra, o fato de ser este muito mais preciso, exigindo do transportador marítimo mais informações precisas no que diz respeito as cargas trazidas para o Brasil, devendo-as constar com uma antecedência mínima, que normalmente permeia em 48 horas.

Essa antecedência mínima é feita para que a Receita Federal possa verificar se há naquela importação alguma suspeita das cargas, sob pena de multas altíssimas elaboradas pelo órgão em destaque.

No ano de 2010 há o surgimento do *drawback* Integrado suspensão, e nesta espécie de módulo, o interessado na importação dos insumos requisitará o regime do *drawback*, que neste modo, como já foi anteriormente estudado, requer pela suspensão da exigibilidade de determinados tributos, bem como o comprometimento da exportação diante da industrialização.

Além disso, vale notar que esse módulo não só atrai para si a função de concessão do regime, como também no momento depois de ser realizada a exportação.¹²⁴

¹²³BRASIL. Dados oficiais do Portal Siscomex. Secretaria do Comércio Exterior. Disponível em: <<http://portal.siscomex.gov.br/legislacao/orgaos/secretaria-de-comercio-exterior-secex>>. Acesso em: 05 ago. 2017.

¹²⁴LUZ, Rodrigo. **Comércio Internacional e Legislação Aduaneira**. 6. e.d. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015, p.31.

Os mais recentes módulos na atualidade são os chamados *drawback* Isenção Web e o Portal único de Comércio Exterior, onde o primeiro realizará a função de verificar, análise dos atos de concessão, e até mesmo a fiscalização das atividades dentro do regime do *drawback*, até então, os formulários eram previstos em papel.

Ou seja, esse sistema inovador permite a automatização dos documentos, e procedimentos que foram realizados até então, como todos os produtos requisitados e exportados ou adquiridos no mercado interno, devendo ser sempre encaminhado eletronicamente.¹²⁵

No que diz respeito ao Portal único de Comércio Exterior, esta é uma modalidade que visa a eficiência de procedimentos, seja em momento de habilitação, concessão, documental, ele reformula os processos de importação, exportação e trânsito aduaneiro.¹²⁶

Portanto, esse sistema vislumbra a reunião de documentos relacionados a estes processos, evitando situações em que, se perdia os papéis responsáveis por esses procedimentos, obtendo-se ainda uma diminuição no prazo para liberar as exportações, passando de treze para oito dias, e das importações de dezessete para dez dias.¹²⁷

4.4.2.2 Siscoserv

Além do Siscomex, há também como manuseio e controle do que se importa ou exporta do país, o chamado Siscoserv, que, diferentemente do primeiro sistema, este vislumbra o registro de operações efetuadas entre residentes e não residentes no país.

Ocorre que, o surgimento do Siscoserv se deu por diversas necessidades do sistema financeiro governamental, visto que, em alguns momentos se verificou o

¹²⁵BRASIL. Dados oficiais do Portal Siscomex. Secretaria do Comércio Exterior. Disponível em: <<http://portal.siscomex.gov.br/legislacao/orgaos/secretaria-de-comercio-exterior-secex>>. Acesso em: 18 ago. 2017.

¹²⁶*Idem*. Apresentação. Portal Único de Comércio Exterior. Dados Oficiais do Ministério de Indústria, Comércio Exterior e Serviços. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/portal-unico/847-portal-unico-de-comercio-exterior>> Acesso em: 18 ago. 2017.

¹²⁷LUZ, Rodrigo. **Comércio Internacional e Legislação Aduaneira**. 6. e.d. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015, p.33

quão importante se faz o detalhamento das informações acerca de serviços em comércio com o exterior.

Deste modo, anteriormente ao surgimento do Siscoserv, as informações somente eram disponíveis em sua maior parte com contratos de câmbios liquidados, ou seja, com atenção especial as coletas de informações financeiras e cambial em desfavor da natureza comercial.

O grande problema desta situação encontra-se ao fato de não haver à época, órgão competente para regulamentar as informações disponíveis, sendo apenas possível o acesso em consulta à página do Banco Central, levando-se em conta apenas uma estatística precária nacional, em conjunto com operações de câmbio, defasando desta forma, a organização das políticas públicas no país¹²⁸

Além do mais, a Lei nº 11.371/2006 também foi grande motivadora da criação do sistema Siscoserv, visto que a mesma traz em seu texto normativo a novidade de não mais haver obrigatoriedade de se internalizar o dinheiro, ou seja, não mais há a necessidade da liquidação e contratação do câmbio, bem como dispensou-se as importações na seara de contrato cambial, o que possibilitou a utilização da moeda estrangeira não internalizada.¹²⁹

Esse registro se dá com o objetivo de sistematizar as informações acerca do comércio externo de serviços, intangíveis, bem como diversas operações que causem qualquer efeito no patrimônio.¹³⁰

Tendo em vista todas as alterações propostas pela lei supracitada, houve desta forma um déficit de informações de natureza comercial no que diz respeito ao sistema do Banco Central.

¹²⁸LUZ, Rodrigo. **Comércio Internacional e Legislação Aduaneira**. 6. e.d. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015, p.35.

¹²⁹BRASIL. Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006. Dispõe sobre operações do câmbio, sobre registro de capitais estrangeiros, sobre o pagamento em lojas francas localizadas em zona primária de porto ou aeroporto, sobre a tributação de arrendamento mercantil de aeronaves, sobre a novação dos contratos celebrados nos termos do §1º do art. 26 da Lei nº9.941, de 9 de setembro de 1997, altera o Decreto nº 23.258, de 19 de Outubro de 1933, a Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, o Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, e revoga o dispositivo da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 29 nov. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111371.htm>. Acesso em: 20 ago. 2017

¹³⁰ZIMMER, Carolina. Capacitação em Siscoserv – Programa, NBS e Tributação. **Aduaneiras Cursos e Treinamentos**. São Paulo: Curso Aduaneiras, 2017, p.2.

Sendo assim, o que já não era completo, ficou mais defasado, o que tornou imperiosa a necessidade de um sistema inovador, com órgão competente e organização devida.

Assim, a lei 12.546/2012 surge com os objetivos para a criação do sistema do Siscoserv, como a necessidade de detalhamento de informações, com refinamento de cálculos e mecanismos mais eficazes no que diz respeito aos serviços, intangíveis e demais operações relativas ao comércio exterior.¹³¹

Para que se entenda a visualização do sistema Siscoserv, é necessário compreender que sua função, bem como o Siscomex é de auxílio ao governo no que diz respeito a organização das políticas públicas, tornando-se mais eficazes no tocante ao comércio exterior e suas atividades operacionais.

Também é de objetivo do Siscoserv trazer uma ampliação de funcionalidade para a RFB, visto que esta é a competente para a fiscalização das importações e exportações, bem como a tributação devida aos produtos, mercadorias, intangíveis e outras operações que atraiam a variação do patrimônio.

Cumprido esclarecer que são passíveis de realizar o registro no Siscoserv a Pessoa Física ou Jurídica, bem com aquele responsável legal do ente despersonalizado, devendo este ser domiciliado no Brasil, realizando as devidas modificações no patrimônio.

Além destes, também aquela pessoa física ou jurídica que transporta e adquire o intangível, a que deve se incluir direitos de propriedade intelectual, devendo-se observar os meios de cessão, licenciamento, concessão, entre outros meios que deverão ser admitidos no direito.

¹³¹BRASIL. Lei 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras(reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona; altera as leis nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, nº 10.865, de 30 de abril de 2004, nº 11.508, de 20 de julho de 2007, nº 7.291, de 19 de dezembro de 1984, nº 11.491, de 20 de junho de 2007, nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999, e nº 9.294, de 15 de julho de 1996, e a Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga o art. 1º da Lei nº 11.529, de 22 de outubro de 2007, e o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, nos termos que especifica; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 15 dez. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/12546.htm>. Acesso em: 20 ago. 2017.

Por último, também poderá ser capaz de realizar o registro no Siscoserv o prestador ou tomador de serviço residente ou domiciliado no Brasil.¹³²

Importa saber que não só essas pessoas são capazes de realizar o registro do sistema do Siscoserv, como também os órgãos da Administração Pública direta e indireta, da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Do lado oposto, também há aquelas pessoas que não precisam realizar o registro das operações no Siscoserv, quais sejam, os microempreendedores (MEI), pessoas jurídicas do Simples Nacional, bem como as pessoas físicas que residem no Brasil, que não exercem habitual ou profissionalmente, qualquer atividade cível ou comercial, com finalidade lucrativa, desde que não realizem operações superiores financeiramente a USD30.000,00 (trinta mil dólares), ou o equivalente em outra moeda.

Porém, em que pese essas pessoas estejam dispensadas do registro no Siscoserv, se houver qualquer benefício advindo do governo fomentando o comércio exterior, esse registro deverá ser feito normalmente.¹³³

¹³² WTM DO BRASIL. Entender o Siscoserv. **E-book Wtm Brasil**. Disponível em: <<https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms/files/3336/1489585421Entender+SISCOSERV.pdf>>. Acesso em: 18 ago. 2017.

¹³³ZIMMER, Carolina. Capacitação em Siscoserv – Programa, NBS e Tributação. **Aduaneiras Cursos e Treinamentos**. São Paulo: Curso Aduaneiras, 2017, p.4.

5 DA (NÃO) EXAUSTIVIDADE DO ART. 72 DA PORTARIA SECEX 23/2011 DE BENS SUJEITOS A EXPORTAÇÃO ATRAVÉS DO *DRAWBACK*

Diante do exposto acerca do regime especial do *drawback*, após ter sido analisado as suas peculiaridades, mister faz-se observar o art. 72 da Portaria Secex nº 23/2011, o qual elenca de forma taxativa a possibilidade de concessão ao regime em foco.

A portaria em questão trata das operações realizadas no comércio exterior, o que abrange dimensões financeiras relevantes para o Estado brasileiro, bem como traz também as situações em que há concessão do regime do *drawback*.

Deste modo, como ainda será demonstrado, desde que não haja ofensa à literalidade da interpretação tributária, bem como à legalidade da norma, não há que se vedar o alargamento do referido rol do artigo, tendo em vista a sua função benéfica e estratégica ao sistema financeiro nacional.

Logo, em que pese hajam desafios e óbices para a sua ampliação, o objeto do presente estudo tem como finalidade a demonstração de uma possibilidade não exaustiva, sem que haja ofensa aos princípios basilares da Constituição Federal de 1988 diante da norma tributária.

Portanto, em contrapartida a tais obstáculos, também se demonstrará, em momento oportuno, a grande importância deste regime ao universo da sistemática produtiva, mercadológica e financeira, tal qual, o fomento do Comércio Exterior diante das indústrias brasileiras.

Para que se possa realizar um estudo acerca de possíveis mudanças em âmbito tributário, imprescindível é o estudo prévio acerca da interpretação da norma, bem como suas nuances e especificidades, como deverão ser demonstradas no próximo tópico.

5.1 DA LITERALIDADE DA INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA

Este capítulo se debruça sobre a interpretação tributária, sua literalidade e aplicabilidade ao regime aduaneiro do *drawback*, ou seja, qual a técnica de

interpretação atribuída ao regime em estudo, e que repercussão se faz ao direito tributário.

Historicamente, a interpretação da lei tributária perpassa por uma fase pendular, por vezes observa-se uma grande proteção ao fisco, por vezes em posição de defesa ao contribuinte.

Também neste sentido, fora vivenciada uma fase de vedação a interpretação, época monarquista e estática do direito.¹³⁴

Neste sentido, observa-se um formalismo sistemático atribuído a norma tributária nos últimos dois séculos, o que demonstrou um plano de fundo social individualista e restrito desde o século XIX.

Em seguida, através do Estado do Bem-estar social, possível verificar-se um método teleológico, que dentro do Direito tributário trouxe a teoria do fato gerador, que até hoje tem importância fundamental na conjectura da norma jurídica tributária, e neste contexto, o princípio da legalidade se demonstra como sendo o pilar majestoso a ser seguido sistematicamente na seara fiscal.

Autores como Alberto Xavier, Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coelho adotam a concepção formalista do direito tributário.¹³⁵

Portanto, falar em um formalismo jurídico aduz também a teoria da *tipicidade fechada* trazida pelo autor Alberto Xavier, onde a lei impõe uma reserva suprema, visto que a aplicação do direito deverá se abster a subsunção do fato tributário, tendo em vista que os elementos que são responsáveis pela valoração da norma não carecem de recursos outros, que substituam a lei.¹³⁶

A interpretação pode ser subdividida quanto a sua origem (legislativa, administrativa ou judicial), que são administradas por esses poderes; há ainda aquelas interpretações referentes aos itens ou métodos, que se divide em literal e ou gramatical; e ainda os referentes à extensão, em que sejam declarativa, restritiva ou

¹³⁴TORRES, Ricardo Lobo. **Temas de Interpretação do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 332.

¹³⁵*Ibidem*, p. 335.

¹³⁶*Ibidem*, p. 336.

extensiva.¹³⁷

Ao falar-se em interpretação declarativa, existe uma relação completa entre as palavras e o sentido que lhe concede; na restritiva, o sentido da palavra é literal e precisa de limites para externalizar o seu verdadeiro sentido, e na extensiva, é possível uma espécie ampliação do sentido da norma, vez que atinge além do que a norma literalmente expressa.

Quanto aos métodos, atém-se a literal ou gramatical aquela que há uma restrição ao sentido da semântica das palavras, na histórica se quer reaver o sentido da lei, enquanto que a sistemática interpreta-se ao de forma interativa do que já se tem no ordenamento jurídico, é uma visão que vislumbra a estrutura; a teleológica, por fim, busca se adstringir a revelação da norma, a grandeza do bem jurídico atribuído pelo ordenamento.¹³⁸

Dentre as interpretações mencionadas no CTN, imprescindível faz-se a ilustração do art. 111, que abrange a interpretação literal, onde o mesmo inclui a *suspensão ou exclusão do crédito tributário (inc. I)*, *outorga de isenção (inc. II)* ou *dispensa do cumprimento de obrigações acessórias (inc. III)*.¹³⁹

Neste sentido, percebe-se que o CTN excluiu do rol de outorga de isenção a possibilidade de uma interpretação analógica ou extensiva, em prol do princípio da legalidade, o que não parece ser suficiente, diante das diversas possibilidades de interpretação atinentes a norma jurídica.

O que é necessário entender acerca desta presunção, é que a interpretação possibilita a subsunção aos fatos em concreto, atravessando o seu conteúdo, o seu alcance, e na análise às normas previstas da isenção tributária, há que se realizar uma abordagem diferenciada, pois há restrição em seu espectro interpretativo.¹⁴⁰

¹³⁷MACHADO, Luiz Henrique Travassos. **Curso de Drawback** - e.d – São Paulo; ABDR; São Paulo: Edições aduaneiras Ltda, 2015, p.208

¹³⁸*Ibidem*, p.209

¹³⁹CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed.São Paulo: Saraiva, 2011, p.138.

¹⁴⁰*Ibidem*, p. 217.

5.1.1 Do método interpretativo no regime aduaneiro do *drawback*

A interpretação da norma jurídica, como já explicado anteriormente, tem diversas subdivisões, e, no que se refere a norma tributária, em seara de suspensão, exclusão, outorga de isenção de crédito, o CTN foi transparente ao aplicar a técnica da interpretação literal em seu art. 111.

Deste modo, partindo-se da verificação de que o *drawback* se encontra inserido ao rol das leis isentivas, e por ser este regime uma exceção à norma de tributação, como já ilustrado anteriormente, entende-se que este perpassa pelo mesmo entendimento da isenção, inserindo-se em uma interpretação restritiva da norma.

Para o alcance desta conclusão, as normas de caráter isentivo, que possuem um método de interpretação restritivo tiveram passagem por vários momentos, não obstante a finalidade de sempre estarem em acordo com a legalidade, sem que se elimine o seu alcance jurídico.

Em primeiro momento, a isenção era vista como um privilégio, depois passou a ser encarada como uma abdicação ao poder de tributar, e hoje é vista como uma benesse fiscal, incentivadora, que busca a preservação dos ideais constitucionais, tendo como finalidade a minorar, por exemplo, desigualdades regionais.¹⁴¹

Portanto, neste passo, cumpre esclarecer que, sendo uma exceção a norma, o método de interpretação que se utiliza ao *drawback* é restritivo, ao passo que haja fundamento em proteção ao contribuinte, bem como garantia e segurança jurídica em respeito a norma tributária.

Logo, acerca do que vem sendo trabalhado ao longo do presente estudo, conjuntamente a uma análise profunda das características e objetivos do regime aduaneiro do *drawback*, é possível que hajam dúvidas no que diz respeito a interpretação literal aceita pelo CTN, principalmente sob o aspecto da estrita legalidade, prevista no art. 150 do CTN.

Porém, neste mesmo sentido, como já fora ilustrado, não há se falar em ofensa ao princípio da legalidade tributária, face o caráter excepcional atribuído as normas isentivas, dentre elas, o regime especial aduaneiro do *drawback*.

¹⁴¹CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.212

5.1.2 Da interpretação extensiva e a não exaustividade do art. 72 da Portaria Secex 23/2011

A Secex (Secretaria de Comércio Exterior), em sua portaria 23/2011, dispõe sobre as operações de comércio exterior, dentre elas, em seu capítulo III, aspectos gerais sobre o regime do *drawback*, em que demonstra modalidades, habilitações, concessões, etc.

Em que pese parte da Portaria referida já tenha sido revogada, importa realizar um aprofundamento no que diz respeito a subseção II da Portaria, em que se refere a abrangência do regime, ponto crucial para o objetivo do presente estudo.

A portaria trata da permissão de importações e compras de insumos internas que serão industrializados para gerar sua exportação, e, ao tratar desses aspectos, o art. 72 da Portaria traz o rol de mercadorias que poderão ter como finalidade o uso do regime do *drawback*.¹⁴²

Deste modo, assim dispõe o artigo em estudo:

Art. 72. O regime de drawback poderá ser, ainda, concedido a:

I - mercadoria para beneficiamento no País e posterior exportação;

II - matéria-prima, produto semielaborado ou acabado, utilizados na fabricação de mercadoria exportada, ou a exportar;

III - peça, parte, aparelho e máquina complementar de aparelho, de máquina, de veículo ou de equipamento exportado ou a exportar;

IV - mercadoria destinada à embalagem, acondicionamento ou apresentação de produto exportado ou a exportar, desde que propicie, comprovadamente, uma agregação de valor ao produto final;

V - animais destinados ao abate e posterior exportação;

VI - matéria-prima e outros produtos que, embora não integrando o produto a exportar ou exportado, sejam utilizados em sua industrialização, em condições que justifiquem a concessão.

Diante do rol taxativo vislumbrado, todos os casos acima demonstrados se adequam perfeitamente ao objetivo de produção e posterior exportação, o que não invoca quaisquer críticas neste sentido.

De outro lado, diante da leitura do inciso VI, do referido artigo, há que se questionar se haveria exclusividade nas mercadorias que integram o produto a ser exportado,

¹⁴²LUZ, Rodrigo. **Comércio Internacional e Legislação Aduaneira**. 6. e.d. Rio de Janeiro; Forense; São Paulo: Método, 2015, p.358.

instaurando uma crítica a sua taxatividade em apreço.

Em análise ao inciso, entende-se que não só possui exclusividade as mercadorias que irão integrar o produto que serão exportados, até porque, existem diversos produtos que integram o processo de produção, mas que não estão inseridos ao produto, o que demonstra uma atecnia da norma exposta.

O que ocorre é que, diante de um rol com palavras atécnicas, e ainda a exaustividade do rol deste artigo, por vezes o regime em estudo não tem o seu alcance em máxima instância, principalmente no quesito financeiro, mercadológico, econômico, que relativiza a ideia de uma ampliação do seu rol, tornando-o não exaustivo.

A pretensão é ilustrar que, diante de uma escolha positivista restritiva no campo fiscal, encontram-se diversas dificuldades em se estabelecer um ambiente inovador, com novos entendimentos conexos com a realidade atual, questões tais trazidas pela chamada jurisprudência de valores.

Significa dizer que o pensamento jurídico compreendido nos últimos séculos foi escolhido por métodos de interpretação muito acirrados, tendo optado o direito tributário consolidado e protetivo, por um método de interpretação literal e restrita.¹⁴³

Em contrapartida a essas ideias positivistas, formalistas, há que se fazer relação com a jurisprudência de valores, que quebra essa ideia tão estática, que possui em si mesmo um cunho sociológico, e que aproxima a ideia do que é o direito e do que é a moral nesse aspecto.¹⁴⁴

Portanto, ao passo em que o método literal dá início a interpretação, também limita neste mesmo ponto, visto que, qualquer argumento ou situação que vá além do previsto, será tido como dispensável, que não se aperceberia em âmbito de direito tributário.

O que se quer comprovar é que, em que pese a legalidade sempre deva garantir a segurança jurídica, nos moldes já previstos, há também situações que poderão também utilizar de outros métodos interpretativos, não apenas de forma restrita, a

¹⁴³TORRES, Ricardo Lobo. **Temas de Interpretação do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p.333.

¹⁴⁴*Ibidem*, p.345.

exemplo do artigo em aprofundamento.¹⁴⁵

É possível deste modo observar que existe uma multiplicidade e compatibilidade dos métodos interpretativos a serem utilizados, em análise ao sentido concreto, bem como de acordo com os valores atribuídos, a exemplo do valor econômico, ao peso que o mesmo traz em ambiente nacional.¹⁴⁶

Logo, a solução que se busca, diante de um cenário mundial necessitado de aberturas concorrenciais, seria uma interpretação extensiva do rol em estudo.

A exemplo dessa possibilidade, o autor Ricardo Lobo Torres afirma que será possível uma interpretação extensiva, esta que se situe de forma expressa na lei, no que se refere a literalidade do art. 111, não se permitindo no entanto, a analogia.¹⁴⁷

O que ocorre, segundo o referido autor, é que nem sempre é possível demonstrar transparência na norma tributária, com suas enumerações taxativas, o que causa um excesso de positivismo, e do mesmo modo, o direito tributário não pode se valer de normas indeterminadas, e neste ponto é que deve ser permitida uma interpretação extensiva da norma.¹⁴⁸

Neste passo, também o autor Carlos da Rocha Guimarães aduz que essa interpretação literal poder-se-á ser alargada em situações que há uma lacuna, onde um intérprete poderá realizar a sua devida leitura e compreender o seu devido espaço.

Assim, em relação ao artigo 72 da Portaria Secex 23/2011, há que se aduzir que se traduz os ensinamentos brilhantes do autor mencionado acima, pois o que se quer com a literalidade do art. 111 do CTN em seu inciso II é evitar que a exoneração fiscal torne-se insegura, que alcance além do limite permitido em lei, o que não é a

¹⁴⁵CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti. Métodos de interpretação e direito tributário. **Revista Eletrônica de Programa de pós-graduação em Direito da UFC**. Jul./dez. 2013, v.33.2. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/download/988/959>>. Acesso em: 02 out. 2017.

¹⁴⁶TORRES, Ricardo Lobo. **Temas de Interpretação do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p.350.

¹⁴⁷CORREIA NETO, *loc. cit.*

¹⁴⁸SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Interpretação e Integração da Norma Tributária. **Revista da EMERJ**, v.12, nº 52, 2010. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/54391/interpretacao_integracao_norma_filho.pdf>. Acesso em: 05 out. 2017.

pretensão do objeto de estudo em análise.¹⁴⁹

A partir da análise feita, para que se conclua pela possibilidade da interpretação extensiva ao artigo em estudo, necessário faz-se a diferença entre a mesma e a interpretação analógica, a qual não se defende neste texto.

Ao passo em que a interpretação extensiva busca não ir além do alcance legislativo, mas sim, busca preencher uma lacuna já demonstrada na norma, que originariamente não restava clara, a analogia só se utiliza quando a lei não acolhe ou não expressa os parâmetros devidos, sendo necessária uma espécie de criação de algo novo, o que perpassa e extrapola os limites da legalidade tributária.

Portanto, tendo em vista que a interpretação extensiva traz em seu bojo o reconhecimento da vontade da lei, de forma mais ampla e bem interpretada, não restam dúvidas de que artigo em estudo é passível deste método de interpretação, sem que haja ofensa a legalidade tributária ou mesmo a literalidade prevista no art. 111 do CTN.¹⁵⁰

5.2 DRAWBACK E ISENÇÃO NOS IMPOSTOS DE IMPORTAÇÃO – BENEFÍCIOS

Como já verificado em tópicos anteriores, os regimes aduaneiros são subdivididos em algumas modalidades no que diz respeito ao momento de tributação, tendo em vista a subsunção do fato gerador a norma tributária aplicável, quais sejam, o regime comum, o especial e por operações especiais.

O regime do *drawback* como já demonstrado, traz peculiaridades econômicas que permitem a isenção tributária em momento específico, o qual o torna parte dos regimes aduaneiros ditos especiais.

O que acontece é que, ao realizar compras de insumos, partes, peças, matérias-primas e materiais secundários importados com destinação à industrialização e para ser exportados novamente após sua industrialização, não há que se falar em

¹⁴⁹DANILEVICZ, Ígor. Reflexões sobre a Interpretação Literal de Normas no Direito Tributário. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, v.12, p. 161-167, 1996. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/index.php/revfacdir/article/download/69178/39067>>. Acesso em: 05 out. 2017.

¹⁵⁰SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. Interpretação e Integração da Norma Tributária. **Revista da EMERJ**, v.12, nº 52, 2010. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/54391/interpretacao_integracao_norma_filho.pdf>. Acesso em: 05 out. 2017

tributação, situação em que se verifica a isenção, suspensão ou restituição dos tributos.

Deste modo, o objetivo do *drawback* é garantir um aquecimento do mercado econômico face as suas exportações, visto que há uma diminuição de custos ou isenção dos mesmos, o que ainda aumenta a probabilidade de colocar-se o produto nacional no mercado externo, momento este que se vislumbra grandioso desenvolvimento na área de produção.¹⁵¹

Face a tributação em regime do *drawback*, ao adquirir-se os materiais supracitados em mercado interno, as empresas que realizam a compra retiram de seus produtos os encargos fiscais que incidiriam em momento de importação, fortalecendo a indústria nacional, proporcionando uma grande concorrência no mercado financeiro internacional.¹⁵²

Cumprе salientar que o *drawback* consiste em duas modalidades principais, como já referido anteriormente, em que há uma isenção e suspensão dos encargos tributários efetivos na exportação dos produtos.

No que diz respeito ao *drawback* isenção, a empresa que realizou a compra já realizou a sua compra, já realizou o pagamento dos tributos, e já exportou o produto, e utilizará do benefício na desoneração dos impostos e para repor o seu estoque, e é mais complexo, pois tem natureza retroativa, porém, é mais segura de ser utilizada.

De outro modo, a modalidade do *drawback* suspensão ocorre antes da exportação do produto, e concede-se a suspensão dos impostos já na importação, subsequente ao ato de deferimento do ato concessório, e existe uma espécie de prévia de exportação, com empresas que mantem um ciclo de vendas previsíveis, mas essa modalidade requer maior controle, justamente por ser presumido.¹⁵³

Portanto, no que diz respeito a isenção ou suspensão dos impostos recorrentes em

¹⁵¹SILVANO, Rodrigo Vanderlei; PETRI, Sérgio Murilo. **Drawback – compreensão do regime e seus benefícios.** In: CONGRESSO DE CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA, 2015, Santa Catarina, Anais eletrônicos, Santa Catarina: UFSC, 2015. Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/62_15.pdf>. Acesso em: 06 mai. 2017.

¹⁵²CARNEIRO, Bruno Napoli. **Drawback suspensão Integrado: Aspectos jurídicos, legislação e doutrina.** Monografia (Especialização) - Curso de Pós Graduação em Direito Tributário, IDP, Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília.

¹⁵³BERGER, Elisabete. **Isenção ou suspensão de impostos: qual a melhor modalidade de drawback?** Disponível em: <<http://www.escienza.com.br/isencao-ou-suspensao-de-impostos-qual-a-melhor-modalidade-de-drawback/>>. Acesso em: 03 out. 2017.

importação, não há dúvidas acerca dos benefícios trazidos com o regime do *drawback*, não só no que tange à produtividade das empresas, mas também a circulação de mercadorias e aumento da concorrência face o mercado econômico internacional.

5.3 BENEFÍCIO FISCAL DA EXPORTAÇÃO E O SUPERÁVIT NA BALANÇA COMERCIAL BRASILEIRA

A balança comercial financeira equivale a um termo econômico que, numericamente, ilustra as importações e exportações de bens entre os países, o que significa que, estará favorável se exportar mais do que importa, e menos favorável na versão inversa.

Deste modo, vale reafirmar que o superávit da balança comercial financeira é o que se espera nos moldes da circulação de bens entre os países, para que se tenha um aquecimento propício do mercado externo e desenvolvimento econômico interno.

A política que se atribui a exportação, sempre tem como finalidade o crescimento produtivo e econômico, bem como gerar empregos, circulação maior de renda, melhor qualidade dos bens a serem circulados, e é neste ponto em que se alcança o superávit na balança comercial, sintoma positivo ao sistema financeiro nacional.¹⁵⁴ Logo, a finalidade precípua do regime aduaneiro do *drawback* é justamente fomentar as exportações de forma que se alcance cada vez mais o superávit da balança, o que torna também a competitividade interna mais acirrada e envolvida.

Os dados oficiais do Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior demonstram que há 29 anos, nunca houve tamanha diferença entre importações e exportações se mostraram tão benéficas ao Estado brasileiro, tendo alcançado no ano de 2017, até então, US\$ 36 bilhões, o que demonstra maior nível de exportação do que importação.¹⁵⁵

Em pese o momento seja de crise, é muito importante verificar que, em comparação

¹⁵⁴MACHADO, Luiz Henrique Travassos. **Curso de Drawback**. São Paulo: Edições aduaneiras Ltda, 2015, p.4.

¹⁵⁵CASTRO, José Roberto. Porque o Brasil bateu recorde de superávit da balança comercial. **Nexo Jornal**, 05 jul. 2017. Disponível em: <<https://www.nexojornal.com.br/expresso/2017/07/05/Por-que-o-Brasil-bateu-recorde-de-super%C3%A1vit-da-balan%C3%A7a-comercial>>. Acesso em: 06 out. 2017.

ao ano de 2016, com crise já aprofundada, ainda assim, o Brasil obteve melhora em suas exportações, apesar de importações ainda abaixo do esperado.

Cumprido destacar que, o regime aduaneiro do *drawback* em si é um grande incentivo para que os números favoráveis sejam cada vez mais atingidos, visto que as exportações abrangidas por este regime, só em sua modalidade suspensão, atingiu cerca de US\$ 4,14 bilhões só em março de 2015, o que equivale a 24,4% do total exportado pelo país no período.¹⁵⁶

Logo, o que se pretende demonstrar ao longo do estudo, é que o amparo ao regime aduaneiro, principalmente do *drawback*, tem garantido ao estado brasileiro uma balança superavitária jamais vivenciada anteriormente, tal como visto através de dados numéricos e oficiais.

Importa também mencionar que, a Pauta de Produtos de exportação (PPE), mostra que os produtos mais exportados sob o regime do *drawback* na sua modalidade suspensão foram Carne de frango congelada, fresca ou refrigerada, celulose, hulhas, milho em grãos, minérios de cobre e de ferro, óleos essenciais e subprodutos, e ainda couros e peles, exceto em bruto.¹⁵⁷

Com relação a janeiro de 2016, no Brasil verificou um aumento de 19,7% das operações que abrangem o regime aduaneiro do *drawback*, o que significa o aumento de US\$ 0,6 bilhão. E no somar dos últimos doze meses, as exportações amparadas sob esse regime somaram US\$ 43,8 bilhões, o que significa 23,2% do total exportado em todos os regimes (US\$ 188,9 bilhões), tamanha a sua importância ao mercado.¹⁵⁸

Conclui-se, que não há dúvidas acerca da excelência deste regime no âmbito internacional, principalmente no que se refere aos benefícios trazidos a balança comercial financeira, o que só confirma a necessidade de ingerência e amparo do mesmo, bem como ampliação da sua utilização no Brasil.

¹⁵⁶BRASIL. Exportações amparadas por Drawback Suspensão alcançam US\$ 4,14 bilhões em março. **Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC)**, 18 de Maio de 2016. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/index.php/noticias/109-comercio-externo/1390-exportacoes-amparadas-por-drawback-suspensao-alcancam-us-4-14-bilhoes-em-marco>>. Acesso em: 06 out. 2017.

¹⁵⁷*Idem*. Dados do Drawback Suspensão e Isenção: Janeiro de 2017. **Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC)**, 08 maio 2017. Disponível em <http://www.mdic.gov.br/images/REPOSITORIO/secex/dececx/CGEX/RelatorioAtualizado01_17.pdf> . Acesso em 06, out de 2017.

¹⁵⁸*Ibidem, loc. cit.*

5.4 FOMENTO AO DESENVOLVIMENTO DO MERCADO INTERNO

Neste tópico busca-se demonstrar o real objetivo do governo ao realizar desonerações tributárias face ao regime especial do *drawback*, de forma que este regime aduaneiro especial incentive as importações de insumos que irão ser exportados novamente, com o foco no desenvolvimento do mercado interno nessas operações.¹⁵⁹

Ao falar-se em tributação relacionada ao comércio exterior, o governo tem como objetivo a preservação e cumprimento da realidade financeira atual, não só no que diz respeito a importação, mas principalmente a exportação, e justamente por este fator é que se opta pela isenção dos impostos sobre importação e exportação, principalmente no regime em estudo.

Neste sentido, o governo busca a concreção da política que se volta à exportação com fundamento na desoneração do processo produtivo do que será enviado ao exterior.¹⁶⁰

O que se tem constatado, mediante a situação atual da globalização é que, as empresas poderão adquirir riquezas não só no seu mercado de origem, como também em outros mercados mundo afora, já que o mercado interno demonstra não ser mais apto a server tantos produtos em excesso, e precisam ser comprados por outras nações.¹⁶¹

Logo, deve-se ter em mente é que a importação é importante para o governo brasileiro, ao passo que ele tem o condão de controlar a circulação de bens, e no outro ponto, a exportação é necessária para, como já foi visto, reduzir os custos produtivos e aumentar sua lucratividade, em observância do superávit da balança comercial.

É desta forma que se faz presente o regime aduaneiro do *drawback* e o fomento ao mercado interno, pois ele incentiva, através da desoneração dos tributos, o

¹⁵⁹LUZ, Rodrigo. **Comércio Internacional e Legislação Aduaneira**. 6. e.d. Rio de Janeiro; Forense; São Paulo: Método, 2015, p.558

¹⁶⁰MACHADO, Luiz Henrique Travasso. **Curso de Drawback**. São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2015, p.5.

¹⁶¹MARCO, Antonio. Drawback: O facilitador do Comércio Exterior Brasileiro. **Estudos Aduaneiros**, 22 ago. 2017. Disponível em: <<https://estudosaduaneiros.com/drawback-comercio-exterior/>>. Acesso em: 06 out. 2017.

crescimento de aquisições de matérias-primas e insumos que irão se incorporar aos produtos exportados.¹⁶²

Portanto, o Estado, ao analisar as necessidades da sua comunidade, opta por incentivos fiscais, a exemplo da renúncia fiscal, ou seja, não realiza a cobrança de impostos, para o fomento da economia, sendo esta uma política governamental.

A estratégia utilizada através do regime do *drawback* é justamente redução de custos e aumento de vendas externas pelas empresas nacionais, havendo deste modo uma espécie de seleção dos fornecedores, não só internamente como externamente.¹⁶³

Logo, conclui-se que há, uma grande observância ao art. 170 da CF/88, tendo em vista que ao optar pelo regime especial do *drawback* há uma possibilidade de competição igualitária, saudável, entre internacionais e nacionais, não havendo portanto, qualquer dúvida acerca da positividade trazida pelo regime em estudo.

¹⁶²MARCO, Antonio. Drawback: O facilitador do Comércio Exterior Brasileiro. **Estudos Aduaneiros**, 22 ago. 2017. Disponível em: <<https://estudosaduaneiros.com/drawback-comercio-exterior/>>. Acesso em: 06 out. 2017.

¹⁶³*Ibidem, loc. cit.*

6 CONCLUSÃO

Assim como designado em notas introdutórias, o principal objetivo do presente estudo é o aprofundamento do regime aduaneiro especial do *drawback*, ao passo em que se perpassa pelo seu histórico, características, modalidades, finalidades, como se desenvolveu e como tem sido utilizado no Estado brasileiro.

Neste mesmo seguimento, analisa-se de forma descritiva e explicativa quais são os seus aspectos jurídicos, quem é competente para fiscalizar o regime tema, e em que molde legislativo ele se verifica.

Através de tudo o quanto fora exposto até o presente momento, vale asseverar que o regime aduaneiro especial do *drawback* possui, desde o seu nascedouro, grandiosa importância ao cenário brasileiro, principalmente porque, como já ilustrado, os dados são imperiosos no que diz respeito aos resultados mercadológicos.

Considerável também faz-se perceber este regime diante da sociedade, visto que, através deste incentivo fiscal é possível a geração de novos empregos, conseqüentemente aumento da renda, bem como da tecnologia, circulação econômica, entre outros alcances previstos.

Como já se restou demonstrado, o regime aduaneiro tem um perfil extrafiscal, ou seja, objetiva induzir comportamento, inserir dentro do sistema financeiro um viés concorrencial, garantidor de renda, gerador de empregos e maior tecnologia no mercado financeiro.

Segundo as informações trazidas no presente texto, não restam dúvidas do avanço que se permite verificar por meio deste incentivo fiscal, como ficou demonstrado anteriormente, em cada tópico acerca de suas peculiaridades.

Deste modo, imprescindível destacar-se a necessidade de um aperfeiçoamento do regime aduaneiro que se analisou até então, que desde o ano de 1934 vem sendo utilizado pelas empresas e indústrias brasileiras, que pode ser ainda mais amparado, de forma a obter o desenvolvimento objetivado pelo governo brasileiro.

Como demarcado nos tópicos iniciais, necessário é o enfrentamento da interpretação da norma tributária na análise do art. 72 da Portaria Secex 23/2011, o qual traz, de forma taxativa, as concessões acerca do regime do *drawback*.

Tendo em vista ser um rol que não consagra possibilidades afora do que está descrito na norma, possível é a dúvida de uma (não) exaustividade deste artigo, momento em que se instaura no presente estudo, a necessidade de uma verificação da interpretação da norma.

Sobre as normas isentivas, possível verificar-se a aplicação, em sua maioria, pela interpretação literal da norma, mas também apresenta-se no presente estudo, a possibilidade de uma interpretação extensiva da norma, neste caso em específico, não infringindo a legalidade tributária, muito menos a segurança jurídica, assim como explicado nos últimos capítulos do texto.

O proposto neste passo, é o preenchimento de uma lacuna, um termo atécnico presente neste artigo da Portaria 23/2011, mas não uma analogia, ou seja, não se pretende criar uma norma nova, mas sim, abranger de modo seguro e respeitoso uma não exaustividade, através de uma interpretação extensiva.

Portanto, o que se percebe através destas conclusões é que ainda há diversos obstáculos que envolvem a falta de um bom delineamento, infraestrutura, bem como maior incentivo, alargamento das possibilidades, não só em âmbito tributário, mas que pode ser também aproveitado pelo Estado brasileiro.

Logo, o tema em destaque prevê que diante dessa imperiosa necessidade de se implementar ao mercado tal incentivo, seja também mister a ampliação de concessão do regime em estudo, tal qual prevê também maior desenvolvimento em aspecto interno e externo do país.

Sabe-se que a carga tributária no Brasil já é elevada, e é por este motivo que se vê a redução considerável dos custos através de uma desoneração dos impostos previstos, tendo em vista uma visão protecionista de mercado, sendo um meio para aumentar produção interna voltada para a exportação.

O trabalho também relata como é concedido o regime em estudo, como se dá o seu desenvolvimento e amparo diante das empresas brasileiras, bem como o art. que trata da sua concessão, tendo sido ilustrado uma dificuldade atécnica ante o seu rol taxativo.

No que diz respeito a análise da perspectiva econômica, também se demonstra diversos dados oficiais trazidos pelo MDIC no que diz respeito ao momento superavitário alcançado pelo país diante do regime exposto, o que enfatiza a necessidade ainda de se ter maior atenção a sua utilidade no mercado financeiro interno.

Sendo assim, conclui-se pelo crescimento do Brasil ante o comércio exterior, através dessas desonerações tributárias, tanto no âmbito industrial como empresarial, sendo uma benesse para o governo e para as empresas brasileiras.

Logo, diante do art. 72 da Portaria 23/2011 da Secex, em que se estudou as possibilidades atribuídas a concessão do regime do *drawback*, também se conclui pela possibilidade da interpretação extensiva do seu rol, o que trará para o Brasil vantagens incontáveis, sem, no entanto, ofender a legalidade estrita tributária, ou a literalidade interpretativa do art. 111 do CTN.

Conclui-se, finalmente, que através da não exaustividade deste artigo, somente terá benefícios o Brasil, acarretando num incentivo financeiro, desenvolvimento tecnológico, geração de emprego, e, ocasionando ao Brasil, competitividade e alcance econômico sem dúvidas, necessário ao atual cenário mundial.

REFERÊNCIAS

AGOSTINHO, Renato. **O regime do Drawback e sua contribuição para as exportações dos Setores industriais Brasileiros**. 2014. Dissertação (Mestrado) - Departamento de Economia, Universidade De Brasília, Brasília, 2014.

ARAÚJO, Renata Alcione de Faria Villela. **Tudo o que você sempre quis saber sobre o Direito Aduaneiro**. Estudos Aduaneiros, 21 fev. 2017. Disponível em: <<https://estudosaduaneiros.com/direito-aduaneiro/>>. Acesso em: 01 set. 2017.

ARITA, Eduardo Hirata. **A Norma de isenção tributária do drawback-suspensão e a desnecessidade da vinculação física**. 2014. Monografia. (Especialização) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Londrina, Paraná, 2014.

BEZERRA, Diego Santos. **Drawback: Conceito e Principais Modalidades**. Portal Administração. Disponível em: <<http://www.portal-administracao.com/2014/02/o-que-e-drawback.html>>. Acesso em: 06 mai. 2017.

BRASIL. **Apresentação**. Portal Único de Comércio Exterior. Dados Oficiais do Ministério de Indústria, Comércio Exterior e Serviços. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/portal-unico/847-portal-unico-de-comercio-exterior>> Acesso em: 18 ago. 2017.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso não informado. n.303-35.821 – Proc. 13884.005062/2003-11. Recorrente: Kodak Brasileira Comercio de Produtos para Imagem e Serviços Ltda. Recorrido: DRJ-São Paulo/SP. Relator: Min. Nilton Luiz Bartoli. Brasília, DJ 09 dez. 2008. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 21 out. 2017.

_____. Dados do Drawback Suspensão e Isenção: Janeiro de 2017. **Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC)**, 08 maio 2017. Disponível em <http://www.mdic.gov.br/images/REPOSITORIO/secex/dececx/CGEX/RelatorioAtualizado01_17.pdf> . Acesso em: 06 out. de 2017.

_____. Dados oficiais do Portal Siscomex. Secretaria do Comércio Exterior. Disponível em: <<http://portal.siscomex.gov.br/legislacao/orgaos/secretaria-de-comercio-exterior-secex>>. Acesso em: 05 ago. 2017.

_____. Decreto Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília,DF, 18nov. 1966.Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037.htm>. Acesso em: 27 mai. 2017.

_____. Decreto Lei 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 fev. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em: 23 mar. 2017

_____. Decreto Lei nº 8.010, de 16 de maio de 2013. Altera o Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil** Brasília, DF, 16 maio 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/decreto/D8010.htm>. Acesso em: 01 set. 2017.

_____. Exportações amparadas por Drawback Suspensão alcançam US\$ 4,14 bilhões em março. **Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC)**, 18 de Maio de 2016. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/index.php/noticias/109-comercio-exterior/1390-exportacoes-amparadas-por-drawbacksuspensao-alcancam-us-4-14-bilhoes-em-marco>>. Acesso em: 06 out. 2017.

_____. **Institucional**. Dados oficiais do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/institucional>>. Acesso em: 05 ago. 2017

_____. Lei 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 23 mar. 2017.

_____. Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992. Restabelece os incentivos fiscais que menciona e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 8 jan. 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8402.htm>. Acesso em: 27 mai. 2017.

_____. Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006. Dispõe sobre operações do câmbio, sobre registro de capitais estrangeiros, sobre o pagamento em lojas francas localizadas em zona primária de porto ou aeroporto, sobre a tributação de arrendamento mercantil de aeronaves, sobre a novação dos contratos celebrados nos termos do §1º do art. 26 da Lei nº 9.941, de 9 de setembro de 1997, altera o Decreto nº 23.258, de 19 de Outubro de 1933, a Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, o Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, e revoga o dispositivo da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 29 nov. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11371.htm>. Acesso em: 20 ago. 2017

_____. Lei 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras(reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona; altera as leis nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, nº 10.865, de 30 de abril de 2004, nº 11.508, de 20 de julho de 2007, nº 7.291, de 19 de dezembro de 1984, nº 11.491, de 20 de junho de 2007, nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999, e nº 9.294, de 15 de julho de 1996, e a Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga o art. 1º da Lei nº 11.529, de 22 de outubro de 2007, e o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, nos termos que especifica; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 15 dez. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm>. Acesso em: 20 ago. 2017.

_____. NOVOEX - Siscomex Exportação Módulo Comercial. Dados oficiais do Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/exportacao/novoex-siscomex-exportacao-modulo-comercial>>. Acesso em: 18 ago. 2017

_____. Portaria 10, de 24 de maio de 2010. Dispõe sobre operações do comércio exterior.**Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 24 de maio de 2010. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1274796088.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2017

_____. Portaria nº 23, de 14 de julho de 2011, Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior Secretaria de Comércio Exterior. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19 jul. 2011. Disponível em: <<http://portal.siscomex.gov.br/legislacao/biblioteca-de-arquivos/secex/portaria-no-23-de-14-de-julho-de-2011>>. Acesso em: 21 out. 2017.

_____. Receita Federal. **Ministério da Fazenda**. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 10 jul. 2017.

BRITTO, Demes de. **Temas atuais do Direito Aduaneiro Brasileiro e Notas sobre o Direito Internacional**. 1.e.d. São Paulo: IOB; 2012, p.217.

CARNEIRO, Bruno Napoli. **Drawback suspensão Integrado: Aspectos jurídicos, legislação e doutrina**. Monografia (Especialização) - Curso de Pós Graduação em Direito Tributário, IDP, Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CASTRO, José Roberto. Porque o Brasil bateu recorde de superávit da balança comercial. **Nexo Jornal**, 05 jul. 2017. Disponível em: <<https://www.nexojornal.com.br/expresso/2017/07/05/Por-que-o-Brasil-bateu-recorde-de-super%C3%A1vit-da-balan%C3%A7a-comercial>>. Acesso em: 06 out. 2017.

CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti. Métodos de interpretação e direito tributário. **Revista Eletrônica de Programa de pós-graduação em Direito da UFC**. Jul./dez. 2013, v.33.2. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/download/988/959>>. Acesso em: 02 out. 2017.

DANILEVICZ, Ígor. Reflexões sobre a Intepretação Literal de Normas no Direito Tributário. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, v.12, p. 161-167, 1996. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/index.php/revfacdir/article/download/69178/39067>>. Acesso em: 05 out. 2017.

FREITAS, Maxsoel Bastos de. **O direito Aduaneiro como ramo autônomo do direito**. Jus Br. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/4791/o-direito-aduaneiro-como-ramo-autonomo-do-direito>>. Acesso em: 06 abr. 2017.

LOPES, Patrícia Vitti; MORINI, Cristiano. Regimes Aduaneiros Especiais de Exportação: uma comparação entre Exportação temporária, Entrepasto Aduaneiro na exportação e DAC – Depósito Alfandegado Certificado. **Revista de Negócios Internacionais**. Piracicaba:4(6): 39-45, 2006.

LUZ, Rodrigo. **Comércio Internacional e Legislação Aduaneira** 6.e.d. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

MACHADO, Eduardo Leoni. **Regimes Aduaneiros Especiais nas Operações de Comércio Exterior**. Disponível em: <http://ftp-acd.puccampinas.edu.br/pub/professores/cea/elm/Operacoes_de_Comercio_Exterior_Importacao/Situacao_Problema_4/Regimes_Aduaneiros_Especiais_nas_Operacoes_de_Comercio_Exterior.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2017.

MACHADO, Luiz Henrique Travasso. **Curso de Drawback**. São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2015, p.338.

MARCO, Antonio. Drawback: O facilitador do Comércio Exterior Brasileiro. **Estudos Aduaneiros**, 22 ago. 2017. Disponível em: <<https://estudosaduaneiros.com/drawback-comercio-exterior/>>. Acesso em: 06 out. 2017.

MARTINS, Roberta Silva. **Da função extrafiscal dos tributos**. Monografia (Especialização) - Pós Graduação em Direito e Processo Tributário, PUC, Goiânia, Goiás.

Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Dados oficiais do MDIC. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/sistemas_web/aprendex/default/index/conteudo/id/95>. Acesso em: 10 abr. 2017

MORETTIN, Hermes; MORENO, Everton. **Drawback Integrado – Créditos dos tributos não cumulativos para o fornecedor nacional**. Disponível em: <<http://www.liraa.com.br/conteudo/2271/drawback-integrado--creditos-dos-tributos-nao-cumulativos-para-o-fornecedor-nacional>>. Acesso em: 22 jul. 2017

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Interpretação e Integração da Norma Tributária. **Revista da EMERJ**, v.12, nº 52, 2010. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/54391/interpretacao_integracao_norma_filho.pdf>. Acesso em: 05 out. 2017.

SILVANO, Rodrigo Vanderlei; PETRI, Sérgio Murilo. **Drawback – compreensão do regime e seus benefícios**. In: CONGRESSO DE CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA, 2015, Santa Catarina, Anais eletrônicos, Santa Catarina: UFSC, 2015. Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/62_15.pdf>. Acesso em: 06 mai. 2017

TORRES, Ricardo Lobo. **Temas de Interpretação do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

TREVISAN, Rosaldo. **Atuação Estatal no Comércio Exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro**. 2008. Dissertação (Mestrado) – Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2008.

WTM DO BRASIL. Entender o Siscoserv. **E-book Wtm Brasil**. Disponível em: <<https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms/files/3336/1489585421Entender+SISCOSERV.pdf>>. Acesso em: 18 ago. 2017.

ZIMMER, Carolina. Capacitação em Siscoserv – Programa, NBS e Tributação. **Aduaneiras Cursos e Treinamentos**. São Paulo: Curso Aduaneiras, 2017.