

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
ESPECIALIZAÇÃO “O NOVO DIREITO INTERNACIONAL” DIREITO
INTERNACIONAL PÚBLICO E PRIVADO E DIREITO DA INTEGRAÇÃO

Eloise Cristina Marcon

**EXPORTAÇÕES BRASILEIRAS:
Tributação e Regimes Aduaneiros Especiais**

Porto Alegre

2017

ELOISE CRISTINA MARCON

**EXPORTAÇÕES BRASILEIRAS:
Tributação e Regimes Aduaneiros Especiais**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como pré-requisito para obtenção do título de Especialista em Direito Internacional Público e Privado e Direito da Integração da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Orientador: Prof. Dr. Guilherme Pederneiras Jaeger.

Porto Alegre

2017

RESUMO

A presente monografia trata do tema exportação e os incentivos fiscais e tributários que são concedidos às operações de exportação, diante dos relevantes benefícios que essas propiciam tanto para as empresas exportadoras, como também para a economia do país. As fontes utilizadas são doutrina, trabalhos acadêmicos e legislação tributária e aduaneira. Baseado em tais fontes, esta monografia apresenta o contexto histórico das exportações a partir da concepção do GATT e a evolução do comércio internacional. Outrossim, explica como se procede ao despacho aduaneiro de exportação e disserta a respeito das imunidades tributárias e benefícios fiscais concedidos aos produtos destinados ao exterior. Por fim, explica os regimes aduaneiros especiais a que faz jus ao uso o exportador. O presente trabalho constata que diante da simplificação das operações de exportação e de demasiados incentivos fiscais e tributários, as empresas nacionais possuem motivos suficientes para se arriscarem mais no mercado internacional, a partir da venda de seus produtos ao exterior. O desenvolvimento do setor exportador além de ser interessante à empresa, é de extrema relevância para a economia brasileira.

Palavras-chaves: Exportação. Comércio internacional. Imunidades Tributárias. Incentivos Fiscais. Regimes Aduaneiros Especiais.

ABSTRACT

This monograph deals with the exportation issue and the fiscal and tax incentives that are granted to export operations, due to the significant benefits they provide both to exporting companies and to the country's economy. The sources used are doctrine, academic work and tax and customs legislation. Based on these sources, this monograph presents the historical context of exports based on the GATT concept and the evolution of international trade. It also explains how to proceed with customs clearance and discusses the tax immunities and benefits granted to products destined for the exterior. Finally, it explains the special customs regimes that the exporter uses. The present study notes that, due to the simplification of export operations and too many fiscal and tax incentives, national companies have sufficient reasons to risk more in the international market, through the sale of their products abroad. The development of the export sector besides being interesting to the company is of extreme relevance to the Brazilian economy.

Keywords: Exportation. International trade. Tax Immunities. Tax incentives. Special Customs Regimes.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha família, pelo apoio incondicional e por tudo o que fizeram para que eu chegasse até esta etapa da minha vida.

Agradeço a todos os professores desta especialização, pelo conhecimento e ensinamentos compartilhados; em especial, ao meu orientador Guilherme Jaeger, pela orientação, por seus ensinamentos e pelas diversas vezes que me auxiliou ao longo deste curso.

Agradeço aos meus amigos, por tornarem a trajetória mais alegre.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	6
2	REGIME JURÍDICO BRASILEIRO DE EXPORTAÇÕES	10
2.1	EXPORTAÇÃO: ASPECTOS GERAIS.....	10
2.2	DESPACHO ADUANEIRO DE EXPORTAÇÃO	15
2.2.1	Controle Aduaneiro: Órgãos Competentes.....	15
2.2.2	Despacho Aduaneiro de Exportação: como proceder	19
2.3	CASOS ESPECIAIS DE EXPORTAÇÃO	25
3	TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.....	31
3.1	IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO	31
3.2	INCENTIVOS FISCAIS À EXPORTAÇÃO.....	40
3.2.1	Imunidade Tributária do IPI e o aproveitamento de créditos tributários.....	42
3.2.2	Imunidade Tributária do ICMS e o aproveitamento de créditos tributários.....	43
3.2.3	Imunidade Tributária do PIS/PASEP, COFINS e CIDE-Combustíveis e o aproveitamento de créditos tributários	45
3.2.4	Reintegra	51
3.3	ZONA FRANCA DE MANAUS.....	51
4	REGIMES ADUANEIROS ESPECIAIS	55
4.1	TRÂNSITO ADUANEIRO DE EXPORTAÇÃO	55
4.2	DRAWBACK.....	59
4.3	ENTREPOSTO ADUANEIRO NA EXPORTAÇÃO.....	63
4.4	EXPORTAÇÃO TEMPORÁRIA	64
4.5	DEPÓSITO ALFANDEGADO CERTIFICADO (DAC).....	66
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	68
	REFERÊNCIAS	71

1 INTRODUÇÃO

A população mundial vive hoje uma era de globalização em expansão. Para Roberto Murta, a experiência e o convívio com o mundo por meio da imprensa, internet e dos mais variados meios de comunicação e informação ensinam que o intercâmbio e o comércio internacional são questões de sobrevivência das nações.¹ Em meio a este cenário que vive a sociedade internacional, criou-se a necessidade cada vez maior de um mercado internacional diversificado, de produtos distintos provenientes dos mais variados países, em que se busca qualidade de produto e preço atraente.

Para André Elali, o aspecto da globalização mais repercutido pelo mundo é o econômico, em que afirma: “Não é de hoje que se discutem os efeitos negativos e/ou positivos da internacionalização das empresas, das atividades econômicas, em face dos reflexos sociais que impõem.”²

Quando se trata de bens e produtos necessários para o desenvolvimento de uma nação, German Segre afirma que nenhum país é autossuficiente, razão pela qual exportam o que possuem de excedente e importam os produtos escassos no país, necessários para suprimir as necessidades da população.³ No mesmo sentido, ensina Roberto Murta:

Nenhum país é deveras autossuficiente – nos diversos aspectos de sua economia – ao ponto de poder dispensar esse intercâmbio, que visa, precisamente, garantir o suprimento de bens de consumo e de outros produtos, eventualmente escassos em determinado país, permitindo que ele comercialize itens de que disponha em abundância, dinamizando, assim, sua economia, adquirindo aqueles dos quais seja mais carente e, em contrapartida, vendendo os que possui em maior quantidade.⁴

Nesta conjuntura, exportar produtos tornou-se além de uma necessidade da sociedade internacional, uma estratégia interessante para empresas aumentarem

¹ MURTA, Roberto de Oliveira. **Princípios e contratos em comércio exterior**. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 2.

² ELALI, André. Incentivos Fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. **SISNET – Aduaneiras**. Disponível em: <<http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

³ SEGRE, German (org.). **Manual prático de comércio exterior**. São Paulo: Atlas, 2006. p. 2.

⁴ MURTA, op. cit., p. 2.

seus lucros, atendendo às necessidades do mercado externo com a venda de seus produtos. Além de um atraente investimento para empresas, consiste em uma interessante estratégia do governo federal de aumentar a entrada de divisas e, por consequência, favorecer a balança comercial do país, movimentando a economia.

Compreendida como “a saída temporária ou definitiva em território nacional de bens ou serviços originários ou procedentes do país, a título oneroso ou gratuito”⁵, a atividade exportadora, quando bem planejada, é extremamente benéfica para a empresa, configurando-se numa alternativa estratégica para ganhar competitividade tanto no mercado externo, quanto no mercado interno, eis que para exportar é necessário qualidade na produção e um bom planejamento da empresa, elevando, por consequência, a visibilidade desta no mercado interno e, o que expande o poder de concorrência efetivo da empresa⁶.

À prova disso, dados disponibilizados pelo Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC) demonstram que o setor exportador tem grande influência no Produto Interno Bruto (PIB) do país. No ano de 2015, por exemplo, o PIB brasileiro representou o total de US\$ bi 1.773,0 (bilhões de dólares), e as exportações contribuíram com US\$ bi 191,1. Esse número foi ainda mais alto nos anos ligeiramente anteriores. Em 2014, por exemplo, o PIB do Brasil foi de US\$ bi 2.345,4 e do todo, US\$ bi 225,1 corresponderam às exportações.⁷ Como se pode notar, a contribuição do setor exportador para o PIB do país é altamente expressiva.

Na visão de Rich Mintzer, “o comércio internacional é uma das indústrias mais quentes do novo milênio”, como prova disso, refere o autor que em um ano as empresas americanas exportaram US\$ 772 bilhões (setecentos e setenta e dois bilhões de dólares) somente em mercadorias para mais de 150 países distintos.⁸

⁵ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Exportação**. Publicado 09/10/2014. Última modificação 17/06/2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/despacho-aduaneiro-de-exportacao>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

⁶ SEGRE, German (org.). **Manual prático de comércio exterior**. São Paulo: Atlas, 2006. p. 5.

⁷ BRASIL. Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços. **Balança comercial Janeiro – Dezembro 2016**. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior/balanca-comercial-brasileira-acumulado-do-ano?layout=edit&id=2205>>. Acesso em: 15 jun. 2017.

⁸ “*International trade is one of the hot industries of the new millennium.*” (Tradução nossa). MINTZER, Rich. **Start Your Own Import/Export Business: Your Step-By-Step Guide to Success (StartUp Series)** Paperback – February 14, 2017. The staff of entrepreneur media, Inc & Rich Mintzer.

Neste cenário, os negócios internacionais se tornam cada vez mais interessantes quando o assunto é o lucro desejável por uma empresa.⁹

Neste ritmo de crescente integração econômica mundial, atuar no comércio internacional é de relevante importância para a economia de um país, eis que aumenta o faturamento das empresas exportadoras, o que tem por consequência o aumento de renda e empregos gerados.¹⁰ Para a equipe do Departamento de Promoção Comercial (DPR) do Ministério das Relações Exteriores:

A exportação assume grande relevância para a empresa, pois é o caminho mais eficaz para garantir o seu próprio futuro em um ambiente globalizado cada vez mais competitivo, que exige das empresas brasileiras plena capacitação para enfrentar a concorrência estrangeira, tanto no Brasil como no exterior. Para o Brasil, a atividade exportadora tem também importância estratégica, pois contribui para a geração de renda e emprego, para a entrada das divisas necessárias ao equilíbrio das contas externas e para a promoção do desenvolvimento econômico.¹¹

Com efeito, dada a relevância do tema, a presente monografia, por meio de um estudo com foco em aprofundamento legislativo, tem como objetivo ampliar o conhecimento a respeito do funcionamento das operações de exportação no Brasil e dos benefícios fiscais e tributários concedidos a essas pelo governo federal. Tal estudo é de extrema relevância em razão de que, por falta de informações e da divulgação dos benefícios disponíveis, muitas empresas com potencial para exportar seus produtos assim não o fazem por desconhecer do assunto e, por consequência, ter uma visão distorcida a respeito da operação de exportação.

Para tanto, a presente monografia foi dividida em três capítulos. O primeiro capítulo, dividido em três seções, trata da política de exportação em um contexto amplo; de início, abarca o contexto histórico e discute sobre a relevância que o setor de exportação adquiriu no país; adiante, é explicado como proceder para exportar determinado produto, por meio da apresentação da funcionalização do

⁹ MINTZER, Rich. **Start Your Own Import/Export Business: Your Step-By-Step Guide to Success (StartUp Series)** Paperback – February 14, 2017. The staff of entrepreneur media, Inc & Rich Mintzer.

¹⁰ DIB, Ana Cristina; FREITAS, Diogo. **Exportações brasileiras: Incentivos governamentais à cultura de exportação.** Comex do Brasil. Publicado em 28 jan. 2011. Disponível em: <<http://www.comexdobrasil.com/artigo-exportacoes-brasileiras-incentivos-governamentais-a-cultura-de-exportacao/>>. Acesso em: 01 jun. 2017.

¹¹ BRASIL. Ministério das Relações Exteriores. **Exportação, Brasil.** Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-exterior>>. Acesso em: 01 jun. 2017.

despacho aduaneiro de exportação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX) e da exposição dos principais órgãos que atuam no controle aduaneiro; ao final do primeiro capítulo, disserta-se a respeito dos produtos que devem ser submetidos a um controle aduaneiro especial e o motivo de tal submissão.

O segundo capítulo, também dividido em três partes, debate a respeito do tratamento fiscal que o produto exportado recebe no Brasil, em que se apresentam as peculiaridades do Imposto de Exportação e quais são os incentivos tributários concedidos. Por fim, o terceiro capítulo desta monografia aborda os regimes aduaneiros de exportação especiais, os quais visam facilitar a logística das vendas ao exterior, o que também é concedido pelo governo federal visando incentivar tais operações.

Neste contexto, esta monografia tem por objetivo incentivar as empresas a exportar produtos, eis que tal operação pode viabilizar um grande proveito econômico, além de ampliar a visibilidade da empresa no cenário internacional e nacional, por diversas vezes melhorar a qualidade de seus produtos – eis que a competitividade do mercado externo exige -, e melhorar seu planejamento estratégico. Logo, são muitas as vantagens que a exportação traz para o empreendimento particular e ainda mais para o país, que tem um grande proveito econômico com esse tipo de operação.

2 REGIME JURÍDICO BRASILEIRO DE EXPORTAÇÕES

2.1 EXPORTAÇÃO: ASPECTOS GERAIS

O presente estudo se iniciará com a análise histórica das exportações com ênfase na importância que o setor exportador adquiriu na economia do país. Devido à extensão do tema, o estudo será introduzido a partir da concepção do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT), o qual foi um marco histórico no cenário mundial, visto que foi concebido na tentativa de regular o comércio internacional, diante do cenário pós guerra que o mundo se encontrava.

O período inicial de formação do GATT ocorreu em meio a crise política e econômica das nações no período pós Segunda Guerra Mundial. O panorama de crise colaborou para uma profunda transformação na concepção política econômica dos Estados, surgindo então uma nova visão de sociedade internacional. Na visão de Ivo Kunzler,

Viveu-se o nascimento e a morte, e sua substituição, das diversas posturas socializantes ou sociais democráticas até aquelas mais liberalizantes e por fim a reconstrução do liberalismo dentro de um novo enfoque globalizante, e porque não dizer neoliberal.¹²

Em 1947, com a pretensão de estipular tarifas internacionais para regular o comércio, objetivando a liberalização do comércio internacional, 23 países – incluindo Brasil -, concebiam o GATT (*General Agreement on Tariffs and Trade*), o qual teve por base a reciprocidade das negociações, para que todas as partes pudessem auferir vantagens econômicas.¹³ Ivo Kunzler destaca

Salienta-se que estava apenas dada a largada de uma longa, difícil e complicada negociação de tarifas internacionais – que acontecia nas chamadas rodadas – para a formação de uma organização de matriz internacional que regulasse o comércio, cujos contornos jurídicos se fixariam na rodada do Uruguai em entre 1986 até 1993, quando surgiu a OMC – Organização Mundial do Comércio.¹⁴

¹² KUNZLER, Ivo José. **O Direito tributário nos negócios internacionais: o comércio justo. “The Fair Trade”, a gestão dos riscos nas inovações nanotecnológicas, - os negócios internacionais e a integração globalizada – uma análise transdisciplinar.** Novo Hamburgo: Business & Law IBLISA Publisher, 2013. p. 152.

¹³ Ibid., p. 152.

¹⁴ Ibid., p. 152.

Foram realizadas oito rodadas de negociações comerciais. Em meio a isso, foi diante do cenário de crise econômica mundial, alta taxa de desemprego na Europa, além dos fenômenos políticos da queda do muro de Berlim, em 1989, e a dissolução da União Soviética, em 1991, que, na última rodada de negociação comercial – “*Uruguay Round*” –, a qual aconteceu durante o período de 1986 até 1993, decidiram os países transformar o GATT na Organização Mundial do Comércio (OMC). Diante da conjuntura econômica e política que vivia o mundo, o sistema de acordo geral do GATT passou a ser insuficiente, ineficaz, motivo pelo qual os países optaram por instituir a OMC, a qual seria mais eficaz por ser uma estrutura organizada que abrangeria os tratados que versassem sobre o comércio internacional e, inclusive, o próprio GATT, além de possuir solução de controvérsias.¹⁵

A referida organização tinha como princípio a “globalização das negociações” realizadas entre os países que mantinham relações de comércio, por meio de medidas que tinham por pretensão, entre outros, “redução dos obstáculos técnicos ao comércio, aplicação de medidas sanitárias, concessão de licenças de importação, medidas de salvaguarda e *antidumping*”¹⁶.

Atualmente, a OMC conta com 160 países membros e é a principal organização que administra o comércio internacional realizado entre seus membros, para qual possui um sistema de solução de controvérsias, baseado nos acordos e tratados comerciais em vigor. Outrossim, a organização tem a finalidade de auxiliar na realização de novas negociações entre seus membros.¹⁷

Nesta conjuntura, aliado ao advento da tecnologia, o processo de globalização crescente aprofundou de forma grandiosa a integração econômica e política dos países, o que tem intensificado significativamente o comércio internacional. Este, na visão de German Segre, “é caracterizado pelo intercâmbio

¹⁵ KUNZLER, Ivo José. **O Direito tributário nos negócios internacionais**: o comércio justo. “The Fair Trade”, a gestão dos riscos nas inovações nanotecnológicas, - os negócios internacionais e a integração globalizada – uma análise transdisciplinar. Novo Hamburgo: Business & Law IBLISA Publisher, 2013. p. 150.

¹⁶ Ibid., p. 156-157.

¹⁷ BRASIL. Ministério das Relações Exteriores. **Organização Mundial do Comércio**. Disponível em: <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/diplomacia-economica-comercial-e-financeira/132-organizacao-mundial-do-comercio-omc>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

de mercadorias e serviços e também pela movimentação de capitais entre nações”¹⁸

O século XXI é marcado por uma grande expansão no comércio mundial, muito em virtude da entrada da China no cenário internacional, a qual, em 2001, tornou-se membro da OMC e, então, passou a realizar significativas exportações e importações, acirrando a competitividade do mercado internacional.¹⁹

O Brasil, por muito tempo foi marcado por ciclos econômicos específicos - ciclo da cana-de-açúcar, do café, da borracha e do cacau -, em que apenas um único produto ganhava importância diante da política de exportação.²⁰ Desde então, o Brasil tem exportado principalmente produtos do setor primário. Em junho de 2016, por exemplo, o país teve como principal item de exportação a soja; em seguida os minérios de ferro, óleos bruto de petróleo e açúcar, consequência da economia brasileira fortemente baseada no setor primário²¹.

Tratando de comércio internacional, Rich Mintzer explica que os países tendem a exportar bens e serviços que conseguem produzir de forma barata no país, devido aos recursos e tecnologias disponíveis, e importam o que é produzido de melhor forma no estrangeiro, o que torna o bem ou serviço mais eficiente e barato.²²

Nesse sentido, o inglês David Ricardo criou a teoria das vantagens comparativas, a qual consiste na ideia de que cada país deve se especializar na produção do bem em que é mais eficiente, isto é, produz de forma mais vantajosa. Essa eficiência é relativa, deve se comparar a eficiência da produção de

¹⁸ SEGRE, German (org.). **Manual prático de comércio exterior**. São Paulo: Atlas, 2006. p. 1.

¹⁹ BBC BRASIL. **OMC aprova entrada da China**. Publicado em 10 de novembro, 2001. Disponível em: <http://www.bbc.com/portuguese/economia/011110_chinaomcro.shtml>. Acesso em: 30 jun. 2017.

²⁰ SZEZEBICKI, Arquimedes da Silva. **Comércio Exterior Brasileiro**. Disponível em: <<http://eptic.com.br/wp-content/uploads/2014/12/textdisc8.pdf>>. Acesso em: 30 maio 2017.

²¹ TORRES, J. L. Lista dos principais produtos exportados pelo Brasil em Junho de 2016. **Jornal ADVFN**, 19 jul. 2016. Disponível em: <<http://br.advfn.com/jornal/2016/07/lista-dos-principais-produtos-exportados-pelo-brasil-em-junho-de-2016>>. Acesso em: 20 maio 2017.

²² MINTZER, Rich. **Start Your Own Import/Export Business: Your Step-By-Step Guide to Success (StartUp Series)** Paperback – February 14, 2017. The staff of entrepreneur media, Inc & Rich Mintzer.

determinado produto em um país com a produção do mesmo produto em outros países.²³

Na visão de David, se, por exemplo, o país “A” é mais eficaz na produção de café, visto que possui o bem em abundância e os custos da produção são baixos, e o país “B” é mais eficiente na produção de tecidos, ambos devem negociar a fim de realizar a troca comercial dessas mercadorias, auferindo vantagem econômica para ambas as partes. A especialização na produção de um produto específico por cada país culminaria no crescimento de cada nação e, por consequência, resultaria em lucro.²⁴

Adiante, em meio ao atual cenário mundial, consoante demonstrado na introdução deste trabalho, participar de forma significativa do comércio internacional adquiriu extrema relevância para a economia de um país, eis que além de necessário para satisfazer as necessidades da população, movimenta a economia. Neste meio, o setor exportador ganha destaque, em razão de que as operações de exportação é que aumentam a entrada de divisas. Ademais, para as empresas com potencial para exportar produtos, esse comércio pode significar um lucro considerável e maior visibilidade da empresa, o que, por consequência, gera mais empregos, favorecendo a economia nacional.

Todavia, Internacionalizar negócios, ainda que possa significar aumento nos lucros da empresa, exige extremo cuidado, eis que o mercado internacional apresenta grande competitividade, tanto de preço, como de qualidade de produto. Para destinar produtos à exportação, é importante ressaltar que tais mercadorias devem atender a algumas exigências do mercado a que se pretende atingir, tais como a adaptação do rótulo de acordo com as normas do país alvo; embalagem apropriada para exportar o produto; verificação do sistema de pesos e medidas que é usado no país estrangeiro; adaptação do idioma da embalagem; *design* apropriado para atingir o mercado alvo apresentando um produto competitivo,

²³ KUNZLER, Ivo José. **O Direito tributário nos negócios internacionais: o comércio justo. “The Fair Trade”, a gestão dos riscos nas inovações nanotecnológicas, - os negócios internacionais e a integração globalizada – uma análise transdisciplinar.** Novo Hamburgo: Business & Law IBLISA Publisher, 2013.

²⁴ Ibid.

capaz de atingir o público específico do produto; enfim, são muitos os fatores que devem ser levados em conta quando se trata de exportar produtos.²⁵

Nesse diapasão, analisando todos os fatores com o fim de alavancar a balança comercial nacional, de extrema necessidade o incentivo do governo às exportações, o que, na visão de Arquimedes da Silva Szezerbicki, ocorre “por meio de políticas e programas nacionais que colaborem com as empresas, principalmente, no que diz respeito às questões fiscais, tributárias, cambiais, logísticas e de provimento de financiamentos.”²⁶

Um bom planejamento econômico com incentivos tributários às exportações, diminui o preço do produto a ser exportado, tornando-o atraente no mercado externo, aumentando a chance da empresa nacional de competir no mercado estrangeiro, com o que este oferece, de forma mais igualitária²⁷. Não obstante, tais medidas não podem configurar subsídio à exportação, em razão de que este é vedado pelas regras da OMC.

Em meio a isso, dada a alta carga tributária exigida pelo governo brasileiro, a fim de viabilizar e incentivar o aumento das exportações de produtos nacionais, o governo tem concedido uma série de imunidades tributárias, possibilitando que produtos brasileiros tenham chance de competir com os preços de produtos estrangeiros, alavancando o número de produtos nacionais no mercado externo. Para Ivo Kunzler²⁸,

A questão de internacionalização das empresas não é uma decisão isolada dos gestores de uma ou de outra empresa, mas ela se conforma num conjunto de medidas, que inclui a atitude de governo nacional, de oferecimento de projetos e propostas legislativas e governamentais auxiliares e periféricas à consolidação de um processo de colocação transfronteiriço dos produtos nacionais, bem como, da aceitação e viabilização da instalação de empresas no estrangeiro com condições de igualdade de competitividade no mercado internacional, com aquelas outras que já estão inseridas nesse sistema de negociação.

²⁵ VAZQUEZ, José Lopes. **Comércio exterior brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

²⁶ SZEZERBICKI, Arquimedes da Silva. **Comércio Exterior Brasileiro**. Disponível em: <<http://eptic.com.br/wp-content/uploads/2014/12/textdisc8.pdf>>. Acesso em: 30 maio 2017.

²⁷ Ibid.

²⁸ KUNZLER, Ivo José. **O Direito tributário nos negócios internacionais: o comércio justo. “The Fair Trade”, a gestão dos riscos nas inovações nanotecnológicas, - os negócios internacionais e a integração globalizada – uma análise transdisciplinar**. Novo Hamburgo: Business & Law IBLISA Publisher, 2013. p. 477.

Outrossim, além de incentivos tributários, o governo brasileiro concede outros incentivos às exportações, disponibilizando canais como a Aliceweb²⁹, APEX³⁰, BTN (*Brazil Trade Net*)³¹, os quais visam manter o exportador/importador informados, facilitando o acesso a determinados dados importantes para a realização e a verificação da viabilidade do negócio, com o que se pretende auxiliar as empresas nacionais que desejam apostar no mercado estrangeiro.³²

Após compreendido o contexto histórico em que se insere o comércio exterior, bem como demonstrada a importância das operações de exportação para o país e para as empresas com potencial para tanto, o próximo item deste capítulo explicará como proceder para realizar de fato a exportação de determinado produto.

2.2 DESPACHO ADUANEIRO DE EXPORTAÇÃO

O presente item tem como propósito estudar sobre temas relacionados ao controle aduaneiro da exportação. Para facilitar a didática do estudo, o item está dividido em duas partes; a primeira apresenta os órgãos competentes para realizar o controle aduaneiro; e a segunda parte explica o procedimento de despacho aduaneiro de exportação, de forma a esclarecer o processo a ser realizado para a exportação de um bem, consoante as regras estabelecidas pela legislação aduaneira.

2.2.1 Controle Aduaneiro: Órgãos Competentes

Diante do cenário de intensa competitividade do mercado interno e externo, cabe ao governo federal encontrar meios de evitar a concorrência acirrada entre as empresas de forma prejudicial ao país, bem como evitar fraudes que tenham

²⁹ Alice Web é um sistema de análise do comércio exterior responsável por divulgar estatísticas a respeito das importações e exportações brasileiras.

³⁰ A APEX é uma agência brasileira que realiza diversas ações a fim promover a exportação dos produtos e serviços nacionais e atrair investimentos estrangeiros para o país.

³¹ A *Brazil Trade Net* disponibiliza uma série de informações, tais como pesquisas de mercado, oportunidades de novos negócios, entre outras, com o objetivo de auxiliar exportadores, importadores e investidores estrangeiros.

³² DIB, Ana Cristina; FREITAS, Diogo. **Exportações brasileiras:** Incentivos governamentais à cultura de exportação. Comex do Brasil. Publicado em 28 jan. 2011. Disponível em: <<http://www.comexdobrasil.com/artigo-exportacoes-brasileiras-incentivos-governamentais-a-cultura-de-exportacao/>>. Acesso em: 01 jun. 2017.

por objetivo auferir vantagens para determinada pessoa jurídica ou física específica. Nesse ínterim, com o objetivo de proteger a indústria nacional, o governo cria políticas, estratégias e planejamentos públicos para controlar a entrada e saída de bens e produtos, em que se verifica o notório caráter extrafiscal do controle aduaneiro.

Em vista disso, esta parte do trabalho, com a finalidade de esclarecer o funcionamento do controle aduaneiro, fará a exposição dos órgãos competentes para realizar esse controle, os quais consistem na Receita Federal do Brasil (RFB); Secretaria de Comércio Exterior (SECEX) e a Câmara de Comércio Exterior (CAMEX).

De início, para melhor compreensão do tema, cabe destacar a funcionalidade do controle aduaneiro, de competência da Receita Federal do Brasil, o qual consiste na fiscalização de tudo o que entra e sai do país, com o objetivo principal de tutelar a segurança nacional, por meio de medidas de caráter – principalmente - extrafiscal, uma vez que realiza operações e toma medidas para diminuir, por exemplo, o contrabando, o tráfico ilícito de entorpecentes, o descaminho.³³

Para que possível o controle estratégico do comércio internacional, o Brasil possui uma estrutura composta de diferentes órgãos que realizam o controle fiscal, cambial e administrativo das operações de comércio exterior, os quais serão a seguir estudados.

O primeiro órgão objeto de estudo, a Receita Federal do Brasil é competente para realizar o controle aduaneiro, por meio das atividades fiscalizatórias dos tributos incidentes nas operações de exportação e importação. Outrossim, da forma que explica German Segre, cabe ao citado órgão, entre outras competências, planejar; propor medidas de aperfeiçoamento; aplicar a legislação, supervisionar e orientar a execução de políticas tributárias e aduaneiras; coordenar e orientar o controle do valor aduaneiro; com o objetivo de tomar medidas e

³³ A Secretaria da Receita Federal do Brasil é um órgão subordinado ao Ministério da Fazenda. Nesse sentido, determina o artigo 237 da Constituição Federal: “A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda”. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

estratégias que preservem o bom funcionamento do mercado interno e garantam a segurança nacional, com um rígido controle do que entra e do que sai do Brasil, a fim de evitar crimes indesejados, como o tráfico de entorpecentes.³⁴

Nesse sentido, o artigo 15, parágrafo único do Regulamento Aduaneiro é claro ao afirmar que “As atividades de fiscalização de tributos incidentes sobre as operações de comércio exterior serão supervisionadas e executadas por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil”.³⁵

Importante ressaltar que, embora haja o interesse do governo federal na arrecadação dos tributos incidentes nas operações de comércio exterior, o forte controle aduaneiro se dá com o objetivo principal – e necessário – de proteger o mercado nacional e a segurança do país. Por meio de medidas estratégicas de majoração e redução da tributação, é possível atingir resultados como a diminuição da exportação de um produto específico em que haja a necessidade de manter o tal produto no mercado interno, devido sua escassez, por exemplo, ou a redução da importação de determinada mercadoria, com o objetivo de aumentar o consumo desse mesmo produto de origem nacional.

Aliada à atuação da Receita Federal, com o objetivo de exercer também controle aduaneiro, o segundo órgão competente para realizar o controle aduaneiro é a Secretaria de Comércio Exterior (SECEX), a qual é subordinada ao Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio. Referido órgão tem por competência, no caso de exportações, validar Registros de Exportações, fiscalizar os dados fornecidos pelos exportadores, estabelecer estratégias e medidas a fim de facilitar e incentivar as exportações, entre outras funções que, em resumo, objetivam facilitar e estimular o comércio exterior.³⁶

Por fim, importante trazer a conhecimento a atuação de extrema importância no controle aduaneiro da Câmara de Comércio Exterior (CAMEX), que tem por competência implementar a política do comércio exterior a fim de inserir o Brasil

³⁴ SEGRE, German (org.). **Manual prático de comércio exterior**. São Paulo: Atlas, 2006. p. 6-7.

³⁵ BRASIL. **Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009**. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

³⁶ Idem. **Lei nº 9.649, de 27 de maio de 1998**. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9649compilado.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

no mercado internacional de forma competente e capaz de concorrer com o estrangeiro. Consoante o que disposto no Decreto nº 4.732/2003, “tem por objetivo a formulação, a adoção, a implementação e a coordenação de políticas e de atividades relativas ao comércio exterior de bens e serviços, incluído o turismo”, portanto, exercendo um papel de extrema importância na política de comércio exterior brasileira.³⁷

³⁷ BRASIL. **Decreto nº 4.732, de 10 de junho de 2003.** Art. 1º A Câmara de Comércio Exterior - CAMEX, da Presidência da República, tem por objetivo a formulação, a adoção, a implementação e a coordenação de políticas e de atividades relativas ao comércio exterior de bens e serviços, incluído o turismo, com vistas a promover o comércio exterior, os investimentos e a competitividade internacional do País.

§ 1º Para atender o disposto no caput, a CAMEX será previamente consultada sobre matérias relevantes relacionadas ao comércio exterior, ainda que consistam em atos de outros órgãos federais, em especial propostas de projetos de lei de iniciativa do Poder Executivo, de decreto ou de portaria ministerial. [...] Art. 2º Compete à CAMEX, dentre outros atos necessários à consecução dos objetivos da política de comércio exterior: I - definir diretrizes e procedimentos relativos à implementação da política de comércio exterior visando à inserção competitiva do Brasil na economia internacional; II - coordenar e orientar as ações dos órgãos que possuem competências na área de comércio exterior; III - definir, no âmbito das atividades de exportação e importação, diretrizes e orientações sobre normas e procedimentos, para os seguintes temas, observada a reserva legal: a) racionalização e simplificação de procedimentos, exigências e controles administrativos incidentes sobre importações e exportações; b) habilitação e credenciamento de empresas para a prática de comércio exterior; c) nomenclatura de mercadoria; d) conceituação de exportação e importação; e) classificação e padronização de produtos; f) marcação e rotulagem de mercadorias; e g) regras de origem e procedência de mercadorias; IV - estabelecer as diretrizes para as negociações de acordos e convênios relativos ao comércio exterior, de natureza bilateral, regional ou multilateral; V - orientar a política aduaneira, observada a competência específica do Ministério da Fazenda; VI - formular diretrizes básicas da política tarifária na importação e exportação; VII - estabelecer diretrizes e medidas dirigidas à simplificação e racionalização do comércio exterior; VIII - estabelecer diretrizes e procedimentos para investigações relativas a práticas desleais de comércio exterior; IX - fixar diretrizes para a política de financiamento das exportações de bens e de serviços, bem como para a cobertura dos riscos de operações a prazo, inclusive as relativas ao seguro de crédito às exportações; X - fixar diretrizes e coordenar as políticas de promoção de mercadorias e de serviços no exterior e de informação comercial; XI - opinar sobre política de frete e transportes internacionais, portuários, aeroportuários e de fronteiras, visando à sua adaptação aos objetivos da política de comércio exterior e ao aprimoramento da concorrência; XII - orientar políticas de incentivo à melhoria dos serviços portuários, aeroportuários, de transporte e de turismo, com vistas ao incremento das exportações e da prestação desses serviços a usuários oriundos do exterior; XIII - fixar as alíquotas do imposto de exportação, respeitadas as condições estabelecidas no Decreto-Lei no 1.578, de 11 de outubro de 1977; XIV - fixar as alíquotas do imposto de importação, atendidas as condições e os limites estabelecidos na Lei no 3.244, de 14 de agosto de 1957, no Decreto-Lei no 63, de 21 de novembro de 1966, e no Decreto-Lei no 2.162, de 19 de setembro de 1984; XV - fixar direitos antidumping e compensatórios, provisórios ou definitivos, e salvaguardas; XVI - decidir sobre a suspensão da exigibilidade dos direitos provisórios; XVII - homologar o compromisso previsto no art. 4º da Lei no 9.019, de 30 de março de 1995; XVIII - definir diretrizes para a aplicação das receitas oriundas da cobrança dos direitos de que trata o inciso XV; XIX - alterar, na forma estabelecida nos atos decisórios do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL, a Nomenclatura Comum do MERCOSUL de que trata o Decreto nº 2.376, de 12 de novembro de 1997; XX - formular diretrizes para a funcionalidade do Sistema Tributário no âmbito das atividades de exportação e importação, sem prejuízo do disposto no art. 35 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e no art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999. [...] BRASIL. **Decreto nº 4.732, de 10 de junho de 2003.** Dispõe sobre a Câmara de Comércio Exterior -

Adiante, após tomar conhecimento dos órgãos competentes para exercer o controle aduaneiro brasileiro, inicia-se a análise dos requisitos necessários para que uma pessoa física ou jurídica possa exportar mercadorias, bem como a explicação de como se deve proceder para enviar produtos para o exterior, consoante as exigências nacionais, de forma condizente com o que estabelecido pela legislação aduaneira.

2.2.2 Despacho Aduaneiro de Exportação: como proceder

Consoante anteriormente mencionado, esta parte do trabalho é destinada a explicar no que consiste o despacho aduaneiro de exportação e como o mesmo se procede.

Com efeito, de forma didática, Adilson Rodrigues Pires define o despacho aduaneiro de exportação como:

[...] o procedimento pelo qual se processa nas repartições alfandegárias o desembaraço aduaneiro de mercadoria, nacional ou nacionalizada, para uso ou consumo no exterior, seja ela exportada a título definitivo ou não, após o pagamento de tributos, se devidos, e o cumprimento das formalidades legais e regulamentares exigidas.³⁸

Pois bem, para que possível exportar um determinado bem ou produto é necessário realizar o despacho aduaneiro de exportação, o qual consiste em diversos procedimentos que devem ser seguidos, em conformidade com o que determina o Regulamento Aduaneiro. O despacho aduaneiro é um meio de o governo ter controle do que entra e sai do país, bem como da arrecadação dos tributos exigíveis.

Dessa forma, para realizar o despacho aduaneiro de forma simplificada, o Brasil adotou um Sistema informatizado que integra a atuação dos órgãos gestores do controle aduaneiro, bem como dos órgãos anuentes que atuam no controle administrativo das operações de comércio internacional, o chamando Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX), instituído pelo Decreto nº 660/1992.

CAMEX, da Presidência da República. (Redação dada pelo Decreto nº 8.807, de 2.016). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2003/D4732.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

³⁸ GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord.). **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Volume 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

O SISCOMEX utiliza uma cadeia de informações únicas para registrar e controlar as operações de comércio exterior, com a finalidade de facilitar e desburocratizar o exercício do comércio internacional.³⁹

Adiante, o primeiro passo para que uma pessoa física, jurídica ou entidades possam atuar como exportadoras é a habilitação no SISCOMEX, especificamente no Sistema Radar (Ambiente De Registro e Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros), passo indispensável para realizar operações no comércio exterior.⁴⁰

Nesse sentido, a Instrução Normativa da Receita Federal nº 1603 de 2015, a qual regula os procedimentos de habilitação a serem realizados pelo exportador/importador para operar no sistema, dispõe que a habilitação no SISCOMEX pode ser requerida pelo representante da pessoa jurídica, por “órgãos da administração pública direta, autarquias, fundações públicas, órgãos públicos autônomos, organismos internacionais e a outras instituições extraterritoriais, bem como as pessoas físicas em seus próprios nomes”, o que pode ser feita na modalidade de pessoa jurídica e física.⁴¹

A habilitação como pessoa jurídica pode ser expressa, limitada ou ilimitada. Para começo de explicação, a habilitação expressa ocorre quando a empresa se enquadrar nos casos taxativos relacionados na lei, consoante se observa da transcrição abaixo:

1. pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade anônima de capital aberto, com ações negociadas em bolsa de valores ou no mercado de balcão, bem como suas subsidiárias integrais;
2. pessoa jurídica certificada como Operador Econômico Autorizado;
3. empresa pública ou sociedade de economia mista;

³⁹ VAZQUEZ, José Lopes. **Comércio exterior brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 107.

⁴⁰ Nesse sentido, dispõe o artigo 1º, caput da IN 1603/2015: “A habilitação da pessoa física responsável por pessoa jurídica importadora, exportadora ou internadora da Zona Franca de Manaus (ZFM), para a prática de atos no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), e o credenciamento dos respectivos representantes para a prática de atividades relacionadas com o despacho aduaneiro, perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), deverão ser formalizados com observância do disposto nesta Instrução Normativa.” BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1603, de 15 de dezembro de 2015**.

Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=70354#1590149>>. Acesso em: 30 jun. 2017.

⁴¹ Texto do artigo 1º, §1º da IN 1603/2015. Ibid.

4. órgãos da administração pública direta, autarquia e fundação pública, órgão público autônomo, organismo internacional e outras instituições extraterritoriais;
5. pessoa jurídica que pretenda realizar operações de exportação, sem limite de valores, e de importação, cujo somatório dos valores, em cada período consecutivo de 6 (seis) meses, seja inferior ou igual a US\$ 50.000,00 (cinquenta mil dólares dos Estados Unidos da América); e
6. pessoa habilitada para fruir dos benefícios fiscais concedidos para a realização dos Jogos Olímpicos de 2016 e dos Jogos Paralímpicos de 2016, previstos na Lei nº 12.780, de 9 de janeiro de 2013, inclusive a contratada para representar os entes referidos no § 2º do art. 4º da referida Lei.⁴²

Adiante, a habilitação como pessoa jurídica limitada ocorre quando a capacidade financeira da empresa “comporte realizar operações de importação cuja soma dos valores, em cada período consecutivo de seis meses, seja superior a US\$ 50.000,00 e igual ou inferior a US\$ 150.000,00”⁴³.

Por fim, a habilitação ilimitada ocorre nos casos de “pessoa jurídica com capacidade financeira que permita realizar operações de importação cuja soma dos valores seja superior a US\$ 150.000,00.”⁴⁴

Outrossim, no que se refere à modalidade de habilitação como pessoa física, dispõe a norma que esta pode ser requerida pela própria pessoa física interessada quando a mesma se encontrar na qualidade de produtora rural, artesã, artista ou assemelhado, nos termos do que disposto na Instrução Normativa nº 1603/2015 da Receita Federal.⁴⁵

Importante ressaltar que somente é permitido à pessoa física exportar mercadorias em quantidade que não se caracterize comércio, no que se inclui a proibição da habitualidade da exportação, visto que tal fator evidencia a intenção da prática de comércio, excetuados os casos “de agricultor ou pecuarista cujo imóvel rural esteja cadastrado no Instituto Nacional de Colonização e Reforma

⁴² Artigo 2º, §1º, a da IN 1603/2015. BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1603, de 15 de dezembro de 2015**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=70354#1590149>>. Acesso em: 30 jun. 2017.

⁴³ Artigo 2º, §1º, b da IN 1603/2015. Ibid.

⁴⁴ Artigo 2º, §1º, c da IN 1603/2015. Ibid.

⁴⁵ Artigo 2º, II da IN 1603/2015. Ibid.

Agrária (INCRA); artesão, artista ou assemelhado, registrado como profissional autônomo”.⁴⁶

Ato contínuo, uma vez habilitado para realizar operações no SISCOMEX, o exportador está apto para começar os trâmites necessários para que possa destinar a mercadoria ao exterior. O próximo passo é a inscrição no Registro de Exportadores e Importadores (REI) - que tem por fim integrar o banco de dados da SECEX -, a qual é realizada de forma automática no momento da primeira operação no SISCOMEX, com exceção dos exportadores já inscritos, em que não se faz necessário nova inscrição.⁴⁷

Como exceção à regra de obrigatoriedade de inscrição no REI, a lei inclui as exportações via remessa postal até US\$ 50.000,00 (cinquenta mil dólares), aqui não se incluindo as doações, bem como casos em que a mercadoria é de exportação proibida ou está suspensa no momento, ou está sob regime aduaneiro especial; excetuam-se também “exportação com margem não sacada de câmbio” e as sujeitas “a Registro de Operações de Crédito (RC)”⁴⁸.

O exportador deverá classificar as mercadorias a serem exportadas de acordo com a Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM) e a Nomenclatura Aduaneira da ALADI (NALADI/SH)⁴⁹, as quais foram criadas com base na

⁴⁶ Art. 176, §4º e §5º da Portaria Secex nº 10 de 24 de maio de 2010. BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. **Portaria Secex nº 10 de 24 de maio de 2010**. Dispõe sobre as operações de comércio exterior. Disponível em:

<http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1274796088.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2017.

⁴⁷ Redação do Art. 176 da Portaria Secex nº 10 de 24 de maio de 2010: “Art. 176. A inscrição no REI da SECEX é automática, sendo realizada no ato da primeira operação de exportação em qualquer ponto conectado ao SISCOMEX”. BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. **Portaria Secex nº 10 de 24 de maio de 2010**. Dispõe sobre as operações de comércio exterior. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1274796088.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2017.

⁴⁸ Art. 176, §6º da Portaria Secex nº 10 de 24 de maio de 2010. Ibid.

⁴⁹ Consoante explica o Manual de Exportações do Ministério das Relações Exteriores, “A NCM, que substituiu a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM), possui oito dígitos e a seguinte estrutura de classificação, que contém até seis níveis de agregação: capítulo, posição, subposição simples, subposição composta, item e subitem: a) capítulo – a indicação do capítulo no código é representada pelos dois primeiros dígitos; b) posição – a posição dentro do capítulo é identificada pelos quatro primeiros dígitos; c) subposição simples – é representada pelo quinto dígito; d) subposição composta – é representada pelo sexto dígito; e) item – é a subdivisão do SH, representado, no código, pelo sétimo dígito; f) subitem – é a subdivisão do item, representado, no código, pelo oitavo dígito. Para ter acesso à nomenclatura, recomenda-se o acesso ao *site BrasilGlobalNet (www.brasilglobalnet.gov.br)*.” BRASIL. Ministério das Relações Exteriores. Divisão de Programas de Promoção Comercial. **Exportação Passo a Passo**. Brasília: MRE, 2011. Disponível em: <<http://www.investexportbrasil.gov.br/sites/default/files/publicacoes/manuais/PUBExportPassoPasso2012.pdf>>. Acesso em: 28 maio 2017.

Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH), em Bruxelas.⁵⁰

Feito isso, o próximo passo a ser seguido pelo exportador é a realização da declaração de despacho de exportação. Para realizar a declaração o exportador deve acessar o SISCOMEX e preencher uma série de dados requisitados pelo sistema. Este procedimento tem como finalidade cientificar os órgãos responsáveis pelo controle aduaneiro acerca da exportação que será realizada na sequência, com as informações exatas para que, assim, os órgãos possam fiscalizar a operação. “A declaração tem início com o registro de exportação, no qual o exportador deve declarar um conjunto de informações comerciais, cambiais, fiscais e financeiras, as quais irão definir o enquadramento do produto a ser exportado.”⁵¹

Nesse sentido, Adilson Pires explica que a declaração consiste na “indicação dos registros de exportação, dos dados da nota fiscal correspondente, da via de transporte, do local alfandegado, quando for o caso, e do peso bruto e quantidade total de volume das mercadorias a despachar”.⁵²

Ato contínuo, após registrada a Declaração de Despacho de Exportação, deve ser confirmada a presença de carga. De acordo com o que determinado na IN RFB 28/1994, a confirmação da presença de carga pode ocorrer em recinto alfandegado; em Recinto Especial para Despacho Aduaneiro de Exportação (Redex); de forma automática pelo SISCOMEX; e, por fim, no local em que a mercadoria for despachada pelo exportador⁵³.

A declaração do despacho de exportação recebe uma numeração específica. A data que essa numeração é concedida é considerado o início do despacho aduaneiro de exportação. A data de início é importante, pois o exportador

⁵⁰ BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. **Portaria Secex nº 10 de 24 de maio de 2010**. Dispõe sobre as operações de comércio exterior. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1274796088.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2017.

⁵¹ VAZQUEZ, José Lopes. **Comércio exterior brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 192.

⁵² GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord.). **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Volume 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 584.

⁵³ Artigo 15-A da IN SRF nº 28, de 27 de abril de 1994. BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 28, de 27 de abril de 1994**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=13448>>. Acesso em: 30 jun. 2017.

terá o prazo máximo de 15 dias para “executar a função envio de declaração para despacho aduaneiro, no SISCOMEX”, contados do início do despacho.⁵⁴

Assim que enviada a declaração para despacho aduaneiro, no SISCOMEX, pelo exportador, terá início a análise fiscal do despacho aduaneiro. Nessa análise é realizada a parametrização, a qual destina a exportação para um dos canais de conferência – verde, laranja ou vermelho -, em que, dependendo do canal específico, a operação de exportação será ou não destinada à conferência aduaneira.

No caso de a operação ser destinada ao canal verde, não haverá exame documental e físico da mercadoria, de forma que o desembaraço será dado de forma automática; já no caso de o destino ser o canal laranja, haverá o exame documental. Por fim, no caso do canal vermelho, haverá tanto o exame documental como a verificação física da mercadoria. Nos últimos dois canais supracitados, os documentos requeridos deverão ser entregues pelo exportador à Receita Federal no prazo máximo de 15 (quinze) dias.

Importante destacar que, embora haja um primeiro direcionamento da operação de exportação a um canal específico, é possível que a Receita Federal redirecione a operação para um canal distinto, exigindo posteriormente a verificação documental ou física, por ato discricionário do Auditor Fiscal, quando o mesmo achar necessário.⁵⁵

Por conseguinte, se for o caso de a operação ser destinada ao canal laranja ou vermelho, haverá a conferência aduaneira. Após realizada a conferência ou, no caso do canal verde de forma automática, “dar-se-á o desembaraço aduaneiro e a consequente autorização para o trânsito da mercadoria, seu embarque ou transposição de fronteira”⁵⁶, oportunidade em que o Auditor Fiscal da Receita

⁵⁴ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 28, de 27 de abril de 1994**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=13448>>. Acesso em: 30 jun. 2017.

⁵⁵ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 28, de 27 de abril de 1994**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=13448>>. Acesso em: 30 jun. 2017.

⁵⁶ Ibid., art. 29.

Federal autoriza a exportação da mercadoria ou o seu trânsito aduaneiro para, após, atravessar a fronteira.

Por fim, o último ato do despacho aduaneiro consiste na averbação, o que significa, nas exportações via aérea ou marítima, a confirmação do efetivo embarque da mercadoria e, nos casos de exportações por via terrestre, fluvial ou lacustre, a efetiva transposição de fronteira da mercadoria.⁵⁷

Outrossim, cumpre destacar que o despacho de exportação pode ser feito “em recinto alfandegado de Zona Primária; em recinto alfandegado de Zona Secundária; e em qualquer outro local não alfandegado de Zona Secundária, inclusive no estabelecimento do exportador”.⁵⁸ Ademais, deve ser instruído com a Nota Fiscal; nos casos de exportações por via terrestre, fluvial ou lacustre deve acompanhar a via original do Conhecimento e do Manifesto Internacional de Carga, sendo que, no caso de exportação para país membro do Mercosul este deve ser substituído, quando a exportação for ocorrer por via rodoviária, pelo Manifesto Internacional de Carga Rodoviária/Declaração de Trânsito Aduaneiro (MIC/DTA). Quando ocorrer por via ferroviária, deve ser instruído pelo Conhecimento - Carta de Porte Internacional/Declaração de Trânsito Aduaneiro (TIF/DTA). Ademais, outros documentos podem ser requisitados pela legislação específica, dos quais o exportador será informado da necessidade por meio do SISCOMEX.⁵⁹

Visto o trâmite a ser seguido para realizar o despacho aduaneiro, o próximo tópico abordará os casos especiais de exportação, em que se faz necessária a atuação de Órgãos Anuentes, conforme explica o tópico a seguir.

2.3 CASOS ESPECIAIS DE EXPORTAÇÃO

A maior parte dos produtos comercializados não possuem restrições quanto à exportação; porém, alguns, por determinada característica específica, devem

⁵⁷ Redação dos artigos 46 e 47 da IN RFB 28/94. BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 28, de 27 de abril de 1994**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=13448>>. Acesso em: 30 jun. 2017.

⁵⁸ Art. 11. BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 28, de 27 de abril de 1994**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=13448>>. Acesso em: 30 jun. 2017.

⁵⁹ Ibid., art. 16.

passar pelo controle de um Órgão Anuente. Em vista disso, o presente tópico apresenta um estudo desses casos em que há um controle especial para que possível a exportação.

Com efeito, os chamados Órgãos Anuentes são responsáveis por realizar uma análise complementar, cada qual dentro de sua especialidade, em operações de exportação e importação.⁶⁰ Para facilitar o trâmite, estão conectados ao SISCOMEX.

O Regulamento Aduaneiro é a norma que dispõe sobre os produtos que serão sujeitos ao controle especial por um determinado Órgãos Anuente.⁶¹ Entre essas exceções, estabelece o Regulamento que “os produtos químicos que possam ser utilizados como insumo na elaboração de substâncias entorpecentes, psicotrópicas ou que determinem dependência física ou psíquica”⁶² estarão sujeitos à fiscalização do Departamento da Polícia Federal.

Tal medida é tomada em virtude do elevado risco de certos produtos serem utilizados na fabricação de ilícitos. Para isso, a Polícia Federal é responsável por conceder Certificado de Registro Cadastral e Certificado de Licença de Funcionamento para as empresas que trabalham na fabricação, produção, comercialização, exportação, transporte, reexportação de tais produtos, entre outras atividades, competência que é regulamentada pela Lei nº 10.357/2001⁶³.

⁶⁰ Para conhecimento, a seguir relacionada a lista dos Órgãos Anuentes: Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA; Comissão Nacional de Energia Nuclear – CNEN; Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – CNPq; Departamento de Operações de Comércio Exterior – DECEX; Departamento Nacional de Produção Mineral – DNPM; Departamento de Polícia Federal – DPF; Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – EBCT; Exército Brasileiro; Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA; Agência Nacional do Cinema – ANCINE; Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL; Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis – ANP; Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial – INMETRO; Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA; Ministério da Ciência e Tecnologia – MCT; e, por fim, Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA; Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação – MCTI; Ministério da Defesa – MD. MURTA, Roberto de Oliveira. **Princípios e contratos em comércio exterior**. São Paulo: Saraiva, 2005.

⁶¹ BRASIL. **Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009**. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

⁶² Ibid.

⁶³ MORENO, Renata Franco de Paula Gonçalves. Compra e venda de produtos químicos exige cuidados. **Consultor Jurídico**, 7 dez. 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-dez-07/renata-moreno-cadeia-produtiva-responsavel-produtos-controlados>>. Acesso em: 18 maio 2017.

Para se ter um exemplo de produtos desse tipo, a Polícia Federal tem um extremo cuidado com exportação e importação da cafeína e a lidocaína, substâncias utilizadas na fabricação da cocaína. São substâncias lícitas, portanto, podem ser comercializadas, porém, são comumente misturadas na cocaína, logo, para um fim comercial ilícito.

A título exemplificativo, em agosto de 2015, a Polícia Federal, em uma operação denominada “Batizado”, apreendeu 12,7 toneladas de produtos químicos utilizados na elaboração de drogas. A operação identificou empresas sem a devida autorização que tinham por atividade a importação e exportação de tais produtos, entre eles, a cafeína, que era utilizada para aumentar o volume da cocaína; ácido sulfúrico; ácido clorídrico; acetona; lidocaína e acetato de etila⁶⁴.

Destaca-se que embora sejam substâncias de comercialização lícita, é de suma importância a atuação do Órgão Anuente para a precaução de atividades criminosas, sendo esse o principal motivo para o estabelecimento do controle mais rígido para determinados produtos.

O descumprimento das exigências preceituadas em lei, pode culminar na apreensão dos produtos comercializados de forma irregular; suspensão da licença de funcionamento da empresa; ou até mesmo multa⁶⁵.

Adiante, a fiscalização da exportação de cigarros fica à cargo da Receita Federal do Brasil. Os cigarros da forma que exportados não podem ser comercializados no Brasil, devendo conter, inclusive, um código de barras especial na embalagem, o que é realizado por meio do registro eletrônico no Scorpis Gerencial - Sistema de Controle e Rastreamento da Produção de Cigarros; e, caso exportados para países da América do Sul e da América Central devem conter na embalagem a frase “somente para a exportação – proibida a venda no Brasil”. Tais medidas visam evitar o retorno ao Brasil de forma clandestina do cigarro exportado para o estrangeiro, o que caracterizaria o contrabando, especialmente nos países

⁶⁴ PF APREENDE produtos químicos usados em drogas e prende seis. **G1**, 06 ago. 2015. Disponível em: <<http://g1.globo.com/sao-paulo/noticia/2015/08/pf-apreende-produtos-quimicos-usados-em-drogas-e-prende-seis.html>>. Acesso em 18 maio 2017.

⁶⁵ BRASIL. Senado Federal. **Medida Provisória nº 821, de 5 de janeiro de 1995**. Estabelece normas de controle e fiscalização sobre produtos e insumos químicos que possam ser destinados à elaboração da cocaína em suas diversas formas e de outras substâncias entorpecentes ou que determinem dependência física ou psíquica. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=140613>>. Acesso em: 18 jun. 2017.

onde o tráfico é muito grande – países da América do Sul e América Central.⁶⁶ Da análise de julgados na jurisprudência, verifica-se a aplicação desta norma nos Tribunais:

Ementa: PENAL. APREENSÃO DE MERCADORIA NACIONAL DESTINADA À EXPORTAÇÃO. CIGARROS. CONTRABANDO. ART. 334, PARÁGRAFO 1º, C E D, DO CÓDIGO PENAL . CORREÇÃO DE ERRO MATERIAL DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA DE REFORMATIO IN PEJUS. 1. Cigarros de fabricação nacional destinados exclusivamente à exportação, com indicação de "venda proibida no Brasil". 2. O Supremo Tribunal Federal (RT 559/433) já firmou o entendimento de que, mercadorias de venda proibida no Brasil, destinadas exclusivamente à exportação, são consideradas, para efeitos penais, de procedência estrangeira, se reintroduzidas no território nacional. 3. Bens que, uma vez produzidos, são obrigatoriamente exportados. O retorno deles ao território brasileiro, para fins, inclusive de comercialização, sem documentação idônea, configura o crime de contrabando. 4. Erro material corrigido de ofício. Inexistência de cerceamento de defesa, tendo em vista que não houve reformatio in pejus. Apelações improvidas.⁶⁷

Outrossim, a carga da Receita Federal estão a fiscalização de produtos com marcas falsificadas, alteradas ou imitadas, caso em que a autoridade aduaneira deve notificar a marca original para que a mesma tome conhecimento e tenha a oportunidade de, no prazo de dez dias prorrogáveis, se justificado, prestar queixa, bem como de solicitar a apreensão das mercadorias falsificadas. Ainda, a Receita Federal do Brasil deve promover representação fiscal no caso de haver falsificação ou imitação, sem autorização, de armas, distintivos oficiais ou brasões, sejam eles nacionais ou de países estrangeiros⁶⁸.

Os livros, fonogramas e obras audiovisuais também possuem um controle especial, visto que devem possuir selos de identificação, os quais visam comprovar que foram seguidas as normas relativas a direitos autorais. No caso de não

⁶⁶ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1155, de 13 de maio de 2011**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=13448>>. Acesso em: 30 jun. 2017.

⁶⁷ RECIFE. TRF-5. **Apelação Criminal ACR 4412 PE 0015954-71.2002.4.05.8300** (TRF-5) Data de publicação: 11/10/2007. 13 de Setembro de 2007. Relator Desembargador Federal Frederico Pinto de Azevedo (Substituto). Disponível em: <<https://trf-5.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8163645/apelacao-criminal-acr-4412-pe-0015954-7120024058300>>. Acesso em: 25 maio 2017.

⁶⁸ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1155, de 13 de maio de 2011**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=13448>>. Acesso em: 30 jun. 2017.

possuírem informações que atestem a autoria, a Receita Federal é o Órgão competente para tomar as medidas cabíveis.

Nesta senda, cumpre destacar a exportação de bens sensíveis, os quais compreendem “bens e tecnologias nos setores nuclear, químico, biológico, missilístico e de uso dual”⁶⁹ – isto é, são utilizados para fins bélicos, em que pese sejam bens de aplicações civis. O Brasil é membro do Grupo de Supridores Nucleares (NSG) e do Regime de Controle de Tecnologia de Mísseis (MTCR), os quais negociam o controle da exportação de bens e tecnologias usadas nas áreas nuclear e missilística, uma vez que são comumente “usados em programas de desenvolvimento e fabricação de armas de destruição em massa.”⁷⁰

Dessa forma, o Brasil procura um meio termo entre políticas que controlam rigorosamente a exportação de bens sensíveis para o fim de combater armas de destruição em massa, combinado com a visão de que tais bens podem ser utilizados de formas pacíficas. Portanto, ficou estabelecido que a exportação de bens sensíveis no Brasil deve obrigatoriamente ter prévia autorização do Ministério da Ciência e Tecnologia e, quando se tratar de materiais nucleares da Comissão Nacional de Energia Nuclear, oportunidade que permite uma análise mais detalhada pelos Órgãos Anuentes do destino que terá a exportação requerida, medida essa que procura evitar exportações para destinos indesejáveis pelo pela política do país.

Adiante, por questões de segurança e saúde pública, apenas estão permitidas exportar medicamentos, drogas e insumos farmacêuticos e correlatos, as empresas e estabelecimentos constituídas de autorização do Ministério da Saúde e licenciados pelo órgão sanitário competente. Da mesma forma são tratados os agrotóxicos, uma vez que para que possível a exportação deve haver registro do produto em órgão federal competente, “de acordo com as exigências

⁶⁹ BRASIL. Ministério das Relações Exteriores. **Regimes de Controle de Exportação**. Disponível em: <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/paz-e-seguranca-internacionais/147-regimes-de-controle-de-exportacao>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

⁷⁰ BRASIL. Ministério das Relações Exteriores. **Regimes de Controle de Exportação**. Disponível em: <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/paz-e-seguranca-internacionais/147-regimes-de-controle-de-exportacao>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

dos órgãos federais responsáveis pelos setores da saúde, do meio ambiente e da agricultura”.⁷¹

Produtos que contenham em sua fórmula organismos geneticamente modificados necessitam da autorização da Comissão Técnica Nacional de Biossegurança. Ainda, empresas que exportam gás natural necessitam da autorização do Ministério de Minas e Energia para tanto e objetos pré-históricos ou de interesse arqueológico precisam de licença do Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional.⁷²

Por outro lado, são proibidas as exportações de peles e couros de répteis e anfíbios; de cavalos que foram importados com o objetivo de reprodução, exceto no caso de tais cavalos terem permanecido no Brasil por, no mínimo, três anos; de obras de artes tradicionais brasileiras, como as elaboradas no país - ou em Portugal desde que trazidas para o Brasil - até o fim da monarquia, ou as que, ainda que obras estrangeiras, representem personalidades históricas nacionais, exceto quando autorizado pelo Ministério da Cultura, em que se permitirá a exportação.⁷³

Em meio a isso, da análise das restrições e exigências impostas pelo governo brasileiro, observa-se que são medidas e estratégias que visam a proteger determinados bens e produtos nacionais; outras seguem determinada política brasileira frente a causas internacionais, bem como atendem a acordos realizados com outros países. Enfim, cada medida tomada é pensada no conjunto pelo planejamento estratégico para o comércio exterior adotado pelo Brasil, em que, mais uma vez, destaca-se o caráter extrafiscal do controle aduaneiro exercido, e que se repisa a extrema relevância de um planejamento estratégico eficiente para a alavanca do setor de exportações do país.

⁷¹ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1155, de 13 de maio de 2011**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=13448>>. Acesso em: 30 jun. 2017.

⁷² Ibid.

⁷³ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1155, de 13 de maio de 2011**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=13448>>. Acesso em: 30 jun. 2017.

3 TRATAMENTO TRIBUTÁRIO

Dada a forte influência das exportações no crescimento da economia nacional, o que se acirrou com a expansão do fenômeno da globalização, foi com a promulgação da Carta Magna de 1988 que a atividade exportadora passou a ter maior atenção da legislação tributária nacional. Estabeleceram-se imunidades e isenções tributárias definidas, respectivamente, na Constituição Federal e na Lei Infraconstitucional, para produtos destinados à exportação, desenvolvendo, assim, o setor exportador do Brasil⁷⁴.

O que se pretende com esses incentivos fiscais é que as empresas exportadoras exportem produtos com preços competitivos, atraentes no mercado internacional, sem “exportar tributos”⁷⁵. Para tanto, uma série de incentivos fiscais fazem parte da estratégia de comércio exterior adotada pelo Brasil.

Em vista disso, este capítulo é destinado ao estudo da tributação referente às exportações. Para começar, o primeiro item trata do Imposto de Exportação, visto ser o único tributo incidente na operação; ato contínuo, no segundo o item são apresentados os tributos que não oneraram o ato da exportação, os quais no presente trabalho são tratados como incentivos fiscais; e, por fim, o último tema abordado é a Zona Franca de Manaus, a qual também concede benefícios fiscais à exportação.

3.1 IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO

De início, interessante debater a respeito do imposto de exportação (IE), o qual é o único tributo que incide nas operações deste tipo. O referido imposto tem sua previsão no artigo 153 da Constituição Federal, sendo sua instituição de competência da União – sujeito ativo do IE.

O Código Tributário Nacional define que o Imposto de Exportação tem por fato gerador a saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território aduaneiro - este entendido por território nacional, geográfico - com o fim de

⁷⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Real de. (coords). **Direito Tributário: tributação do setor industrial**. São Paulo: Saraiva, 2013. Série GVLaw. Vários autores. p. 336.

⁷⁵ Ibid.

incorporar a economia do país estrangeiro, fato esse que é identificado no momento em que o exportador realiza o registro de exportação no SISCOMEX.⁷⁶

Convém destacar que o território aduaneiro na visão de Leandro Paulsen, exclui as representações diplomáticas no exterior, as aeronaves e as embarcações brasileiras,”⁷⁷

Alfa Oumar Diallo, de uma forma simplificada explica, “o fato gerador não é o negócio jurídico da compra e venda do exportador para o estrangeiro, mas o fato material da saída do produto nacional, ou nacionalizado, para outro país.”⁷⁸

Com efeito, destaca Claudio Carneiro que o produto nacional ou nacionalizado deve sair do território nacional “à fim de incorporar a economia interna de outro país”.⁷⁹ Dessa forma, observa-se que o caso de exportação temporária não se enquadra no que determinado em lei, motivo pelo qual o imposto de exportação, nesse caso, fica suspenso.⁸⁰

Outrossim, cumpre esclarecer que por produto nacional entende-se aqueles de produção no próprio território brasileiro; já por produtos nacionalizados, tem-se aqueles produtos estrangeiros que foram importados, incorporados à economia brasileira de forma regular.

Importa destacar que a legislação, ao estabelecer que o fato gerador se configura no momento do Registro da Exportação no SISCOMEX, automaticamente define que independe a data que o produto sair efetivamente do território aduaneiro, entendimento esse que é corroborado pelo STF⁸¹. Por conseguinte, para a realização do cálculo do imposto de exportação é considerada a alíquota que vigorar na data do Registro de Exportação, e não a que estiver em vigor na data da saída do produto do país.

⁷⁶ BRASIL. Código Tributário Nacional. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

⁷⁷ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

⁷⁸ DIALLO, Alfa Oumar. **Tributação do comércio internacional**. São Paulo: Método Editora, 2001. p. 42-43.

⁷⁹ CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 4. ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 389.

⁸⁰ PAULSEN, op. cit., p. 37.

⁸¹ BRASIL. STF. **Recurso Especial 234.954-AgR-ED**, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento em 3-6-2003, Segunda Turma, DJ de 24-10-2003.

Adiante, o imposto de exportação possui um caráter fortemente extrafiscal, eis que por meio da fixação de sua alíquota o governo possui um importante instrumento em mãos para intervir no controle do comércio exterior e proteger a empresa e a economia nacional. Alfa Oumar Diallo afirma que é no campo do direito tributário aplicado ao comércio internacional que a função extrafiscal dos tributos tem maior destaque. Segundo o autor, a função fiscal – de arrecadar recursos para Estado – e a função extrafiscal de um tributo coexistem, porém uma adquire mais destaque que a outra.⁸² Nos tributos referentes às operações de exportação e importação, a função extrafiscal tem mais relevância, consoante ensina Alfa:

A finalidade principal de muitos tributos não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para custeio das despesas públicas, mas de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada. [...]

O Estado optando pela intervenção indireta, utilizar-se-á do tributo extrafiscal pois aquilo que o Estado realmente deseja não é o tributo mas sim o reflexo econômico-social.⁸³

No mesmo sentido, na visão de Claudio Carneiro, “o imposto de exportação pode influenciar no controle da inflação, na oferta de determinados produtos e na balança comercial.”⁸⁴

Para melhor compreensão, pode-se citar como exemplo, o caso hipotético de haver alta procura no mercado estrangeiro por um determinado produto que o Brasil produz e que possui a alíquota de exportação zero ou um valor muito baixo. Diante desse cenário, os produtores exportarão o que requerido, na maior escala possível, fato que pode ocasionar uma possível escassez do produto no mercado nacional, gerando um desabastecimento interno e encarecendo o produto para venda aos consumidores brasileiros. Logo, o papel do Estado, competência destinada à CAMEX, seria aumentar a alíquota do Imposto de Exportação do tal produto, desestimulando a exportação, tornando mais vantajoso ao produtor a comercialização no mercado interno.

⁸² DIALLO, Alfa Oumar. **Tributação do comércio internacional**. São Paulo: Método Editora, 2001. p. 27.

⁸³ Ibid.

⁸⁴ CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 4. ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 386.

Levando em conta uma política estatal em que o governo possa intervir no controle do comércio exterior, o legislador decidiu por estabelecer, na Carta Magna, que o Imposto de Exportação excepciona o princípio da legalidade tributária⁸⁵ no quesito de alteração de alíquota, eis que esta prerrogativa é facultada ao Poder Executivo, não havendo a necessidade de lei. Claudio Carneiro explica a exceção ao princípio da legalidade devido ao caráter extrafiscal do imposto de exportação, em que se faz necessária a agilidade da variação da alíquota.⁸⁶

Na prática, a competência para alterar a alíquota é da CAMEX, conforme já reconhecido pelo STF⁸⁷, visto ser o órgão responsável pela implementação de políticas de controle do comércio exterior, sendo permitido à CAMEX, para tanto, usufruir de um dos mais influentes instrumentos de controle de exportação.

Nesse ínterim, em que pese a discricionariedade da CAMEX para definir a alíquota aplicável a cada produto possível de exportação, a lei infraconstitucional, mais especificamente o Regulamento Aduaneiro, estabelece um limite máximo para alíquota, o qual em nenhuma hipótese pode ser ultrapassado, que será de 150%.⁸⁸ Além do mais, o Decreto-Lei 1.578/1977 que trata sobre o imposto de exportação, define que a alíquota fica estabelecida em 30%, porém essa poderá

⁸⁵ O princípio da legalidade garante ao contribuinte que a instituição e extinção de tributos só pode ocorrer por meio de lei.

⁸⁶ CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 4. ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

⁸⁷ RE 570.680/RS. EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO. ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTA. ART. 153, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. COMPETÊNCIA PRIVATIVA DO PRESIDENTE DA REPÚBLICA NÃO CONFIGURADA. ATRIBUIÇÃO DEFERIDA À CAMEX. CONSTITUCIONALIDADE. FACULDADE DISCRICIONÁRIA CUJOS LIMITES ENCONTRAM-SE ESTABELECIDOS EM LEI. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. I- É compatível com a Carta Magna a norma infraconstitucional que atribui a órgão integrante do Poder Executivo da União a faculdade de estabelecer as alíquotas do Imposto de Exportação. II - Competência que não é privativa do Presidente da República. III - Inocorrência de ofensa aos arts. 84, IV e parágrafo único, e 153, § 1º, da Constituição Federal ou ao princípio de reserva legal. Precedentes. IV - Faculdade discricionária atribuída à Câmara de Comércio Exterior - CAMEX, que se circunscreve ao disposto no Decreto-Lei 1.578/1977 e às demais normas regulamentares. V - Recurso extraordinário conhecido e desprovido. BRASIL. STF. **Recurso Extraordinário: RE 628848 RS**. Publicação: 05/06/2014. Julgamento: 30 de Maio de 2014. Relator Min. ROBERTO BARROSO. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25109440/recurso-extraordinario-re-628848-rs-stf>>. Acesso em: 01 jun. 2017.

⁸⁸ BRASIL. **Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009**. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

ser reduzida até mesmo a zero – o que na prática é o que ocorre para a maior parte dos produtos, visando o incentivo às exportações⁸⁹.

Nesse aspecto, é preciso ter em mente que a redução e a majoração da alíquota têm por fim atender a uma estratégia que foi adotada para proteger o mercado nacional ou incentivar o aumento das exportações. Logo, a CAMEX só deve tomar medidas desse tipo quando houver um motivo efetivo, capaz de justificar a alteração da alíquota, considerando que, caso modificada, os efeitos são imediatos e provocam consequências significativas para os exportadores⁹⁰. Nesse ínterim, a questão de haver ou não um órgão competente – nesse caso o Judiciário - para avaliar o mérito da justificativa da CAMEX para alterar a alíquota de um determinado produto, é polêmica.

O assunto é discutido nos Tribunais Federais do país, não havendo um consenso. Em pesquisa à jurisprudência, verifica-se que há Turmas que entendem que o Poder Judiciário é competente para analisar a justificativa da CAMEX para aumentar de forma brusca a alíquota do imposto de exportação de determinado produto e, caso o judiciário entenda que tal motivação não é adequada para atender e intervir na política de comércio exterior do país, teria o condão de revogar a medida adotada pela CAMEX.

Todavia, há Turmas – e aqui frisa-se que a maior parte delas - que possuem entendimento no sentido de que não cabe ao Poder Judiciário intervir no poder discricionário do Executivo de aumentar ou reduzir o valor da alíquota, uma vez que ao Judiciário cabe somente verificar se foram atendidos os requisitos legais, o que consiste somente em analisar se houve motivação do ato pela CAMEX – não adentrando no mérito da justificativa - e se o valor da alíquota obedece aos limites estabelecidos em lei⁹¹.

A seguir, transcrevem-se três julgados que representam essa discussão, ambos referem-se ao aumento da alíquota do imposto de exportação para 150% sobre armas e munições para a América do Sul e América Central, o que foi

⁸⁹ BRASIL. **Decreto-Lei 1.578/1977, de 11 de outubro de 1977**. Dispõe sobre o imposto sobre a exportação, e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De11578.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

⁹⁰ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. rer. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

⁹¹ Ibid.

estabelecido pela Resolução nº 17/2001 da CAMEX. Observa-se que apesar de os julgados estarem discutindo a mesma Resolução, possuem entendimentos distintos. Um dos julgados, inclusive, prolatado pelo STJ – Superior Tribunal de Justiça, conforme segue *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. ATO DO EXECUTIVO. MOTIVAÇÃO. MÉRITO. REEXAME PELO JUDICIÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. TERATOLOGIA. INEXISTÊNCIA. LEI 9.716/1998. VIOLAÇÃO.

1. Hipótese em que o Executivo majorou para 150% a alíquota do Imposto sobre a exportação de armas e munições para as Américas do Sul e Central. Justificou adequadamente o aumento, ressaltando a necessidade de combate ao contrabando consistente no retorno ilegal ao Brasil de armamento aqui mesmo fabricado, fato de grande e notório impacto na Segurança Pública (motivação transcrita no acórdão recorrido).

2. Em harmonia com a ordem constitucional (art. 153, § 1º, da CF), o DL 1.578/1977, com a redação dada pela Lei 9.716/1998, fixou a alíquota básica do Imposto de Exportação em 30% e admitiu sua redução e majoração pelo Executivo (até o teto de 150%) "para atender os objetivos da política cambial e do comércio exterior".

3. O Tribunal de origem, apesar de reconhecer a existência de motivação, julgou que a majoração não atingiu os referidos objetivos.

4. Cabe ao Judiciário aferir se o Executivo motivou adequadamente a alteração de alíquota do Imposto de Exportação e observou o limite legal, e não valorar essa motivação ou determinar qual seria a forma adequada de atender às políticas cambial e de comércio exterior.

5. Inexiste teratologia que evidencie nulidade do ato, o que impede a intervenção do Judiciário no mérito da decisão.

6. Recurso Especial provido.⁹²

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL. IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO SOBRE ARMAS E MUNIÇÕES. DECRETO Nº 3.658/2000. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA PELO CHEFE DO PODER EXECUTIVO. LEGITIMIDADE. SUPERVENIÊNCIA DA RESOLUÇÃO CAMEX Nº 17/2001. INAPLICABILIDADE. APELAÇÃO PARCIALMENTE CONHECIDA E, NESSA PARTE, DESPROVIDA.

- Rejeitado o pedido da apelante quanto à extinção do processo com fulcro no artigo 269, inciso II, do Código de Processo Civil, pois não há nos autos qualquer menção, por parte da União, no sentido de reconhecer a procedência do pedido e, além, vale ressaltar que a publicação da Resolução CAMEX n. 17/2001 não implica tal reconhecimento.

- O imposto de exportação é um tributo de natureza extrafiscal, haja vista a função não arrecadatória adicionada a sua instituição, pode-se dizer que a majoração do percentual dessa exação faz parte do contexto de inibição de determinados comportamentos, uma vez que a seletividade de

⁹² BRASIL. STJ. REsp 614890 RS 2003/0223829-2. Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA. Publicação DJe 20/04/2009. Julgamento 2 de Abril de 2009. Relator Ministro HERMAN BENJAMIN. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/4025908/recurso-especial-esp-614890-rs-2003-0223829-2/inteiro-teor-101576967?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 01 jun. 2017.

alíquotas constitui um dos instrumentos que podem ser empregados para imprimir caráter extrafiscal a determinado tributo.

- O artigo 153, inciso II e § 1º, da Constituição Federal, o artigo 26 do Código Tributário Nacional, o artigo 3º do Decreto-Lei n. 1.578/77 e a exposição de motivos do Decreto n. 3.658/2000 (fl. 99) permitem concluir que faculta-se, discricionariamente, ao Poder Executivo a alteração desses valores, desde que o faça para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior, o que se encontra devidamente esclarecido no seguinte trecho da exposição de motivos mencionada: (...) como forma de reduzir a margem de evasão fiscal, evitando-se, assim, a prática do contrabando, o qual repercute na Política de Segurança Nacional.

- O Poder Executivo realmente explicitou a razão pela qual implementou pesada tributação sobre exportações de armas e munições (à alíquota de 150%), motivo tal que pode inclusive ser verificado por meio de dados estatísticos anunciados pela imprensa, os quais comprovam altos índices de retorno ao Brasil, por meio de contrabando, de armamento internamente fabricado e depois exportado.

- Cabe ressaltar a respeito da intervenção do Poder Judiciário no que toca ao controle dos atos discricionários. A discricionariedade oferece ao administrador (no caso em tela, ao chefe do Executivo) um determinado raio de atuação em que poderá agir livremente, sob uma espécie de legitimação prévia. Em outras palavras, existem várias opções de escolha para a Administração e qualquer delas, dentro desse campo que lhe foi permitido atuar, será legal, o que faz com que ao Poder Judiciário não seja permitido invadir esse espaço, mas tão somente apreciar os aspectos da legalidade e verificar se não foram ultrapassados os limites da discricionariedade.

- Eis que efetivada nos estritos termos e limites previstos na legislação de regência, constata-se que tal alteração de alíquota atendeu o limite previsto no parágrafo único do artigo 3º do Decreto-Lei n. 1.578/77, bem como o dever de motivação (conforme declarado expressamente na exposição de motivos), no que há de se reconhecer sua validade. Portanto, rejeito o argumento da apelante no que se refere à afronta aos princípios da legalidade, isonomia, razoabilidade e proporcionalidade, assim como os relativos à falta de motivação e ao desvio de finalidade.

- Saliente-se que as questões relativas aos artigos 37, caput, e 237, da Constituição Federal, alegados pela autora, não têm o condão de alterar tal entendimento pelas razões já indicadas.

- Apelação desprovida.⁹³

IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO. ARMAS E MUNIÇÕES. SUAS PARTES E ACESSÓRIOS. EXTRAFISCALIDADE.

- A majoração da alíquota do Imposto de Exportação sobre armas e munições (e também sobre suas partes e acessórios), promovida pela Resolução nº 17/2001 da Câmara de Comércio Exterior, afigura-se dissociada dos objetivos da política cambial e do comércio exterior, contidos na Lei nº 9.716/98 em conformidade com o disposto no par. 1º do

⁹³ BRASIL. TRF3. **Processo AC 00501041020004036100 SP**. Órgão Julgador: QUARTA TURMA. Publicação e DJF3 Judicial 1 DATA: 30/01/2017. Julgamento: 12 de Dezembro de 2016. Relator DESEMBARGADOR FEDERAL ANDRE NABARRETE. Disponível em: <https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/424401736/apelacao-civel-ac-501041020004036100-sp/inteiro-teor-424401782?ref=topic_feed>. Acesso em: 01 jun. 2017.

art. 153 da CF/88, motivo por que não deve subsistir a ilegal elevação da alíquota do tributo de 0% para 150%.⁹⁴

Da análise dos julgados, verifica-se que a questão não é de entendimento pacífico no Poder Judiciário, porém, a maior parte das turmas julgadoras entende que cabe ao Judiciário somente analisar se a CAMEX justificou a medida de aumento de alíquota, visto que apenas o próprio poder Executivo, a quem foi delegado o poder de majorar a alíquota quando necessário, é quem tem competência para ponderar se a medida será eficiente para atender às necessidades do mercado brasileiro em termos de comércio exterior.

Nesse diapasão, como forma de incentivo às exportações, a CAMEX mantém a alíquota zero do imposto de exportação para a maioria dos produtos. Excetuam-se as armas e munições exportadas aos países da América do Sul e Caribe, para as quais é cobrado imposto de exportação na porcentagem de 150%, considerando que há exceções para essa medida, em que será aplicada a alíquota zero, são elas: exportação para Argentina, Chile e Equador; casos em que os destinatários da exportação são as autoridades policiais daqueles países a que se aplica alíquota de 150%, ou se destinam ao uso das Forças Armadas; armas de fogo em que o uso é permitido (NCM 9302.00.00 e na posição 9303 da NCM); “armas de pressão e suas respectivas munições classificadas nos códigos 9304.00.00 e 9306.29.00 da NCM”; cartuchos de munição e munições que são de uso permitido (NCM 9306.21.00, 9306.29.00 e 9306.30.00)⁹⁵.

Outrossim, à exportação de cigarros contendo fumo – tabaco - para países da América do Sul e América Central, aplica-se imposto de exportação de 150%.⁹⁶ E, por fim, estão sujeitas ao imposto de exportação de 9% as exportações de peles

⁹⁴ BRASIL. TRF-4. **APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA: AMS 31631 RS 2001.71.00.031631-0**. Órgão Julgador: TURMA ESPECIAL. Publicação DJ 06/08/2003. Julgamento 15 de Julho de 2003. Relator: VILSON DARÓS. Disponível em: <<https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8664058/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-31631-rs-20017100031631-0/inteiro-teor-17021472?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 01 jun. 2017.

⁹⁵ Idem. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. **Portaria SECEX nº 23/2011**. Seção XI Capítulo 93 – Armas e Munições; suas Partes e Acessórios Art. 18. Disponível em: <<http://portal.siscomex.gov.br/legislacao/biblioteca-de-arquivos/secex/portaria-no-23-de-14-de-julho-de-2011>>. Acesso em: 01 jun. 2017.

⁹⁶ BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. **Portaria SECEX nº 23/2011**. Seção V Capítulo 24 – Fumo, Tabaco e seus Sucedâneos Manufaturados, artigo 10. Disponível em: <<http://portal.siscomex.gov.br/legislacao/biblioteca-de-arquivos/secex/portaria-no-23-de-14-de-julho-de-2011>>. Acesso em: 01 jun. 2017.

(com exceção da peleteria, isto é, peles com pelo), couros e peles em bruto de bovinos, equídeos ou em bruto de ovinos.⁹⁷

Repisa-se que tais medidas procuram evitar o forte contrabando que existe de produtos como armas e tabaco envolvendo países da América do Sul e da América da Latina, visto que após exportados, tais produtos voltam ao país de forma ilegal, ressaltando-se aqui, portanto, o caráter extrafiscal do Imposto de Exportação.

Adiante, da mesma forma que ocorre com o princípio da legalidade, explica Claudio Carneiro que, em virtude da necessidade da celeridade da alteração de alíquota, visto a finalidade extrafiscal do imposto de exportação, este excepciona a regra da anterioridade.⁹⁸

A referida exceção está prevista na Constituição Federal – artigo 150, §1º -, a qual se aplica tanto ao princípio da anterioridade anual, como o nonagesimal⁹⁹. Nesse ponto, convém repisar que a decisão da CAMEX de aumentar ou reduzir a alíquota de determinado produto tem como pretensão controlar o setor de exportação devido a algum motivo emergente no mercado mundial. Logo, esse ato não pode esperar o próximo exercício financeiro¹⁰⁰ ou os noventa dias para gerar efeitos, uma vez que o tempo de espera levará à ineficácia da medida.

Ato contínuo, quanto à base de cálculo do imposto de exportação, em caso de alíquota *ad valorem*¹⁰¹, o que usualmente é o caso do imposto de exportação, consistirá no “preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência”¹⁰². Para se chegar ao valor a ser utilizado para a base de cálculo, portanto, explica Paulsen que é

⁹⁷ BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. **Portaria SECEX nº 23/2011**. Seção VII Capítulo 41 – Peles, Exceto a Peleteria (Peles com Pelo), e Couros, artigos 12 e 13. Disponível em: <<http://portal.siscomex.gov.br/legislacao/biblioteca-de-arquivos/sece/portaria-no-23-de-14-de-julho-de-2011>>. Acesso em: 01 jun. 2017.

⁹⁸ CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 4. ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 386.

⁹⁹ O princípio da anterioridade anual, regulado pelo art. 150, III, b, da CF/88, veda todos os entes federativos de cobrar tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. Já o princípio da anterioridade nonagesimal determina que a cobrança de tributos só pode ocorrer 90 dias após a publicação da uma lei que institua ou majore tributos.

¹⁰⁰ O exercício financeira inicia no dia 01 de janeiro e termina em 31 de dezembro de cada ano.

¹⁰¹ A alíquota *ad valorem* é expressa em porcentagem.

¹⁰² Artigo 24, CTN.

preciso verificar o preço FOB (*free on board*)¹⁰³ da mercadoria e não o preço pelo que foi realizada a compra e a venda¹⁰⁴.

Todavia, se o preço do produto oscilar muito no mercado externo ou for difícil averiguá-lo, a fim de evitar o subfaturamento nas exportações, a lei estabelece que o preço de venda consiste no custo de aquisição ou produção do produto mais o valor dos impostos e contribuições que por ventura incidirem somados a uma margem de lucro de 15% sobre esse valor total. Por outro lado, caso a alíquota seja específica¹⁰⁵, a base de cálculo é unidade de medida do produto multiplicada pela quantidade do produto.

Outrossim, impende esclarecer que se entende por contribuinte do imposto de exportação, nos termos do artigo 27 do Código Tributário Nacional, “o exportador ou a quem a lei a ele equiparar”. Pra Fátima Fernandes Rodrigues de Souza¹⁰⁶, significa dizer que se entende por exportador qualquer pessoa, seja ela física ou jurídica que expede mercadoria para fora do país, seja habitualmente ou esporadicamente.

Por fim, o lançamento do Imposto de Exportação é feito por homologação, uma vez que depende da declaração do exportador para que, após, possa ser homologado o tributo.

Após a análise do Imposto de Exportação, o estudo prossegue com a explanação a respeito dos incentivos fiscais concedidos à exportação.

3.2 INCENTIVOS FISCAIS À EXPORTAÇÃO

Consoante anteriormente mencionado, o presente tópico tem como objetivo o estudo dos incentivos fiscais concedidos à exportação. Para melhor compreensão, o presente item foi dividido em quatro subitens, os quais abordam, respectivamente, os temas imunidade tributária e o aproveitamento de créditos do

¹⁰³ FOB é um INCOTERM (international comercial term) utilizado como padrão no comércio internacional e que significa que as obrigações do vendedor findam quando o produto exportado transpor a amurada do navio enquanto este estiver no porto de embarque.

¹⁰⁴ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. rer. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

¹⁰⁵ A alíquota específica consiste em uma quantia determinada que é atribuída em função da unidade de medida/ quantificação do bem a ser exportado.

¹⁰⁶ SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. I. 1998, p. 186.

Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); dos Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE-Combustíveis); e por fim, faz-se o estudo do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (REINTEGRA), o qual tem por pretensão compensar o problema de resíduos tributários.

Com efeito, o poder de tributar do Estado tem forte repercussão na economia do país, uma vez que é capaz de facilitar ou dificultar o desempenho do setor empresarial, restando evidenciada a forte intervenção estatal na política de comércio exterior. André Elali afirma “a tributação pode constituir o maior óbice para o crescimento econômico”¹⁰⁷. É em vista disso que o governo procura tomar medidas que incentivem as exportações no Brasil, buscando o aumento da entrada de divisas e, conseqüentemente, o crescimento econômico.

Todavia, ressalta Daniel Lacada Maya que é necessário ter cuidado ao implementar políticas de estímulo à exportação, uma vez que, no Brasil, nem sempre as medidas tomadas com esse fim são apropriadas. A fim de estimular exportações, destaca que o Brasil procura desonerar a carga tributária incidente sobre os produtos a serem exportados, por meio de imunidades e isenções, reduzindo assim o “peso dos tributos” adquiridos durante a longa cadeia produtiva.¹⁰⁸

Em meio a isso, a Constituição Federal de 1988 segue essa política de incentivo às exportações e, por consequência, concede ao setor exportador uma série de imunidades tributárias¹⁰⁹ garantidas pela Carta Magna, as quais serão

¹⁰⁷ ELALI, André. Incentivos Fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. **SISNET – Aduaneiras**. Disponível em: <<http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

¹⁰⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Real de. (coords.). **Direito Tributário: tributação do setor industrial**. São Paulo: Saraiva, 2013. Série GVLaw. Vários autores.

¹⁰⁹ Importante atentar para a distinção entre imunidade tributária e isenção. Enquanto a imunidade está sempre prevista na Constituição Federal, a isenção é prevista em lei infraconstitucional. Explica Daniel Lacada Maya, “o constituinte, ao veicular a regra imunizante, impede desde sempre o legislador ordinário de editar regras tributárias, mediante expressa não outorga de competência tributária, estabelecendo situações de incompetência tributária.” SANTI, Eurico

estudadas no presente tópico, em conjunto com o estudo do aproveitamento de créditos tributários; além do REINTEGRA.

3.2.1 Imunidade Tributária do IPI e o aproveitamento de créditos tributários

De início, o artigo 153, §3º, III da Constituição Federal garante que sobre os produtos industrializados destinados ao exterior não incidirá Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.¹¹⁰ Pois bem, ainda que imune da incidência de IPI, é preciso considerar que ao longo da cadeia produtiva a mercadoria agora exportada sofreu a incidência do referido imposto nas etapas anteriores, portanto, carrega essa carga tributária. Pensando nisso é que o legislador estabeleceu que o exportador fará jus à manutenção dos créditos do IPI, em que poderá aproveitar o crédito restante do valor de imposto já pago em etapas anteriores. Explica-se.

A Constituição define que o IPI será não-cumulativo, para que se evite a tributação “em cascata”. Dessa forma, o imposto pago na primeira etapa de produção da mercadoria serve como crédito ao IPI devido na etapa subsequente, na qual se descontará do que devido a título de IPI o valor já quitado na fase anterior, constituindo assim o sistema de débitos e créditos. Todavia, na etapa em que o produto será exportado, não incidirá IPI, tendo em vista a imunidade prevista na constituição; logo, ausente valor a ser pago, resta o crédito tributário advindo das fases anteriores. Assim, para que efetivamente se desonere a tributação incidente na mercadoria relativa aos insumos utilizados para a produção da mesma, o legislador decidiu por permitir que o crédito restante seja objeto de futura compensação tributária ou o exportador poderá requerer a restituição do valor do crédito.

Ato contínuo, após o final do trimestre-calendário, o exportador poderá compensar os créditos remanescentes com débitos de tributos administrados pela

Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Real de. (coords.). **Direito Tributário**: tributação do setor industrial. São Paulo: Saraiva, 2013. Série GVLaw. Vários autores.

¹¹⁰ Artigo 153, §3º da Constituição Federal. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

Receita Federal do Brasil, ou poderá solicitar o ressarcimento do crédito em espécie¹¹¹.

Por fim, impende destacar que às empresas comerciais exportadoras¹¹², as quais têm como único fim a exportação, é concedido o mesmo tratamento, eis o que as operações realizadas por tais empresas são equiparadas às operações de exportação.¹¹³

3.2.2 Imunidade Tributária do ICMS e o aproveitamento de créditos tributários

Outrossim, o art. 155, inciso X, alínea “a” da Constituição Federal concede às operações de exportação imunidade tributária quanto ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, bem como, da mesma forma que ocorre no caso do IPI, a manutenção dos créditos.

É preciso considerar que há empresas que apenas exportam produtos e talvez não terão a oportunidade de compensar o crédito remanescente com o débito que seria gerado por outro imposto que incidiria caso o produto fosse comercializado no mercado nacional. Com base em casos como esse, é permitido ao exportador transferir créditos de ICMS acumulados para outra empresa situada no mesmo Estado, direito garantido pela Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/1996). O que na prática ocorre é a venda desses créditos tributários.

Quanto aos créditos transferidos a terceiros, estes não se incluem no faturamento da empresa que os recebeu. Logo, os créditos de ICMS recebidos não integram a base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS, eis que não estão inseridos no faturamento da empresa. Destaca-se, para melhor compreensão, o PIS/PASEP e a COFINS incidem sobre o faturamento da empresa; portanto, uma vez que os créditos de ICMS recebidos não integram o faturamento, não há incidência daquelas contribuições.

¹¹¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Real de. (coords.). **Direito Tributário: tributação do setor industrial**. São Paulo: Saraiva, 2013. Série GVLaw. Vários autores.

¹¹² As empresas comerciais exportadoras são empresas que têm por fim a atividade comercial, em que compram produtos de terceiros e os destinam à exportação.

¹¹³ BRASIL. **Lei 8.402, de 8 de janeiro de 1992**. Restabelece os incentivos fiscais que menciona e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8402.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

Nesse sentido, o STF¹¹⁴, no Recurso Extraordinário de Repercussão Geral nº 606107, decidiu que, com vista no preceito da Constituição Federal de imunizar as operações de exportação da incidência do ICMS, bem como de assegurar a

¹¹⁴ EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma suprallegal máxima efetividade. II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de "receita" constante do seu art. 195, I, "b") não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, "a", da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário. III - A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais. IV - O art. 155, § 2º, X, "a", da CF - cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura "a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores". Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional. V - O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, "b", da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, "independentemente de sua denominação ou classificação contábil". Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, "a", da Constituição Federal. VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, "b", da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC. BRASIL. STF. **Processo RE 606107 RS**. Com repercussão geral. Tribunal Pleno. UNIÃO, PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, SCHMIDT IRMAOS CALCADOS LTDA, DANILO KNIJNIK. Publicação ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013. Julgamento 22 de Maio de 2013 Relator Min. ROSA WEBER. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24806473/recurso-extraordinario-re-606107-rs-stf/inteiro-teor-112280171>>. Acesso em: 01 jun. 2017.

manutenção do crédito gerado, o que tem claramente por base o incentivo às exportações, não incidirá “COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional”.

Outrossim, cumpre trazer ao conhecimento a questão levantada por doutrinadores tributaristas a respeito da burocratização demasiada para o aproveitamento do crédito tributário, eis que a Lei Complementar nº 87/1996, a qual assegura a manutenção ou compensação dos créditos relativos ao ICMS, possui regras muito rígidas que, por muitas vezes se tornam contraproducentes, impossibilitando o exportador de reaver todo o crédito de direito. Todavia, por se tratar de tema próprio do direito tributário, a questão não será aqui discutida de forma mais detalhada.

Adiante, destaca-se que para o ICMS também é concedido o mesmo tratamento às exportações realizadas por empresas comerciais exportadoras, abrangendo aqui a imunidade tributária e a manutenção de créditos.

3.2.3 Imunidade Tributária do PIS/PASEP, COFINS e CIDE-Combustíveis e o aproveitamento de créditos tributários

Adiante, o artigo 149, § 2º, inciso I da Constituição Federal garante a imunidade do PIS/PASEP, COFINS e CIDE-Combustíveis para operações de exportação. Pelo fato de que, em regra, a incidência das referidas contribuições se dá pelo método da não-cumulatividade, é assegurado também aos exportadores a manutenção do crédito acumulado nas etapas anteriores.

Cabe destacar, ainda, que o entendimento do STF é de que sobre a receita que decorre das variações cambiais ativas com saldo positivo, não haverá a incidência das contribuições ao PIS e CONFINS.¹¹⁵ Por variação cambial ativa

¹¹⁵ RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas. III – O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas

entende-se o valor faturado com as variações da taxa de câmbio que ocorrem após o contrato de câmbio ter sido fechado pelas partes, caso em que no momento da transferência do dinheiro pelo comprador ao vendedor, a taxa de câmbio estará mais alta fazendo com que o exportador ganhe mais dinheiro na venda da mercadoria, isso devido à valorização da moeda.

Não obstante, há casos em que a incidência das contribuições de PIS/PASEP e COFINS se dá pelo método da cumulatividade, em que não há um sistema de créditos e débitos, impossibilitando o exportador de aproveitar créditos remanescentes.¹¹⁶ Para que possível um sistema justo de desoneração de tributos, a Lei nº 9.363/96 garante aos exportadores e às empresas comerciais exportadoras que fazem uso do método de cumulatividade o direito ao crédito presumido de IPI. Esse foi criado com a intenção de ressarcir o exportador da incidência do PIS e da COFINS que incidiram sobre as aquisições, no mercado nacional, “de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem” utilizados no processo de produção.¹¹⁷

O crédito presumido de IPI consiste na aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo determinada em lei; o valor a que se chegar poderá ser usado como crédito para compensação de um futuro débito de IPI, ou, não havendo

decorrentes de exportação” - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto. IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos. VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC. BRASIL. STF. **Recurso Extraordinário 627815 PR**. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Partes: UNIÃO, PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, INCEPA REVESTIMENTOS CERÂMICOS LTDA, HENRIQUE GAEDE E OUTRO(A/S). Publicação ACÓRDÃO ELETRÔNICO Julgamento 23 de Maio de 2013. Relator: Min. ROSA WEBER. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24806471/recurso-extraordinario-re-627815-pr-stf/inteiro-teor-112280169?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 01 jun. 2017.

¹¹⁶ MAYA, Daniel Lacada. **Direito Tributário** – Tributação do Setor Industrial. p. 368-369.

¹¹⁷ BRASIL. **Lei nº 9.636, de 13 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a instituição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS nos casos que especifica, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9363.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

tributação para compensar, poderá ser requerido o ressarcimento em espécie, o qual é efetuado no estabelecimento da matriz.¹¹⁸

Uma importante discussão se dá quanto à atualização do crédito presumido de IPI quando o exportador requer este em espécie e há resistência por parte do fisco, o que pode ser entendido como atraso da Receita Federal em reconhecer os créditos de direito do contribuinte.¹¹⁹ Nesse ponto, com o julgamento do Recurso Especial 1.035.847/RS, sob o rito dos recursos repetitivos, o STJ aprovou a Súmula 411, cujo teor “É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco.”¹²⁰ Logo, caso haja óbice por parte do Fisco para reconhecer os créditos devidos ao contribuinte, sobre o valor do crédito incidirá correção monetária, que se dará por meio de atualização pela taxa SELIC.

A base de cálculo é determinada pelo seguinte cálculo: o percentual da relação entre “a receita de exportação e a receita operacional bruta” da empresa exportadora deve ser multiplicado pelo valor total dos insumos adquiridos durante o processo produtivo. Ato contínuo, sobre o valor da base de cálculo é aplicado o percentual de 5,37%, resultado que configura o crédito presumido¹²¹.

Para facilitar a compreensão, suponha que, num caso hipotético, a receita de exportação da empresa “x” é de R\$ 100.000,00 (cem mil reais); a receita operacional bruta é de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais); e o montante total da aquisição de insumos corresponde a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais). Por consequência, a relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta é de 50% (cinquenta por cento). Adiante, aplica-se esse percentual de 50% sobre o valor de insumos adquiridos, que corresponde a R\$ 50.000,00; o que totaliza a

¹¹⁸ BRASIL. **Lei nº 9.636, de 13 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a instituição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS nos casos que especifica, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9363.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

¹¹⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Real de. (coordenadores). **Direito Tributário: tributação do setor industrial**. São Paulo: Saraiva, 2013. Série GVLaw. Vários autores.

¹²⁰ BRASIL. STJ. **Súmula 411**. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?livre=411&&tipo_visualizacao=RESUMO&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 30 maio 2017.

¹²¹ Idem. **Lei nº 9.636, de 13 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a instituição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS nos casos que especifica, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9363.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

quantia de R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais). Logo, esse último valor a que se chegou corresponde à base de cálculo do crédito presumido. Ato contínuo, para calcular o valor do crédito presumido a que se tem direito, basta multiplicar a base de cálculo – no presente caso corresponde a R\$ 25.000,00 – pela alíquota de 5,37%. O resultado é o montante de R\$ 1.342,50 (mil, trezentos e quarenta e dois reais e cinquenta centavos) a título de crédito presumido.

Outrossim, importante polêmica diz respeito à base de cálculo do referido crédito, quanto aos itens que podem ou não ser incluídos na base de cálculo. A questão é se as aquisições de insumos adquiridos por pessoas físicas ou cooperativas, os quais não são contribuintes do PIS e da COFINS, contabilizam na base de cálculo do crédito presumido do IPI, ou se apenas contabilizam aquelas aquisições feitas por contribuintes.¹²²

Ocorre que a Lei 9.363/96 que trata sobre o crédito presumido de IPI, nada dispõe sobre uma possível restrição na base de cálculo aos insumos adquiridos por contribuintes do PIS/PASEP e CONFINS. Todavia, o artigo 2º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 23/97 (revogada pela Instrução Normativa nº 419/2004 e, posteriormente, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1159, de 26 de maio de 2011))¹²³, dispõe que:

[...]

O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS.

[...]

¹²² CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 4. ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

¹²³ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 419, de 10 de maio de 2004**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15320#119673>>. Acesso em: 30 maio de 2017.

Após ampla discussão, o STJ, ao julgar o Recurso Especial representativo de controvérsia nº 993164 MG, firmou entendimento de que a Instrução Normativa da Receita Federal agiu ilegalmente ao exceder o que estabelecido pela Lei 9.363/96, uma vez que excluiu “da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS”. Bem fundamentado pelo Ministro Luiz Fux "a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição." ¹²⁴

¹²⁴ PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS. LEI 9.363/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 23/97. CONDICIONAMENTO DO INCENTIVO FISCAL AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI ORDINÁRIA. SÚMULA VINCULANTE 10/STF. OBSERVÂNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA (ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO). CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA. 1. O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF 23/97, ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal. 2. A Lei 9.363/96 instituiu crédito presumido de IPI para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS, ao dispor que: "Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior." 3. O artigo 6º, do aludido diploma legal, determina, ainda, que "o Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador". 4. O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, expediu a Portaria 38/97, dispondo sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido instituído pela Lei 9.363/96 e autorizando o Secretário da Receita Federal a expedir normas complementares necessárias à implementação da aludida portaria (artigo 12). 5. Nesse segmento, o Secretário da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 23/97 (revogada, sem interrupção de sua força normativa, pela Instrução Normativa 313/2003, também revogada, nos mesmos termos, pela Instrução Normativa 419/2004), assim preceituando: "Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. § 1º O direito ao crédito presumido aplica-se inclusive: I - Quando o produto fabricado goze do benefício da alíquota zero; II - nas vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação. § 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS." 6. Com efeito, o § 2º, do

artigo 2º, da Instrução Normativa SRF 23/97, restringiu a dedução do crédito presumido do IPI (instituído pela Lei 9.363/96), no que concerne às empresas produtoras e exportadoras de produtos oriundos de atividade rural, às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS. 7. Como de sabença, a validade das instruções normativas (atos normativos secundários) pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam (leis, tratados, convenções internacionais, etc.), sendo certo que, se vierem a positivar em seu texto uma exegese que possa irromper a hierarquia normativa sobrejacente, viciar-se-ão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: ADI 531 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 11.12.1991, DJ 03.04.1992; e ADI 365 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 07.11.1990, DJ 15.03.1991). 8. Conseqüentemente, sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS (Precedentes das Turmas de Direito Público: REsp 849287/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.08.2010, DJe 28.09.2010; AgRg no REsp 913433/ES, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 04.06.2009, DJe 25.06.2009; REsp 1109034/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 16.04.2009, DJe 06.05.2009; REsp 1008021/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 01.04.2008, DJe 11.04.2008; REsp 767.617/CE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 12.12.2006, DJ 15.02.2007; REsp 617733/CE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.08.2006, DJ 24.08.2006; e REsp 586392/RN, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.10.2004, DJ 06.12.2004). 9. É que: (i) "a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição"; (ii) "o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais"; e (iii) "a base de cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes" (REsp 586392/RN). 10. A Súmula Vinculante 10/STF cristalizou o entendimento de que: "Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte." 11. Entrementes, é certo que a exigência de observância à cláusula de reserva de plenário não abrange os atos normativos secundários do Poder Público, uma vez não estabelecido confronto direto com a Constituição, razão pela qual inaplicável a Súmula Vinculante 10/STF à espécie. 12. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI (decorrente da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade), descaracteriza referido crédito como escritural (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exurgindo legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Aplicação analógica do precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1035847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009). 13. A Tabela Única aprovada pela Primeira Seção (que agrega o Manual de Cálculos da Justiça Federal e a jurisprudência do STJ) autoriza a aplicação da Taxa SELIC (a partir de janeiro de 1996) na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco (REsp 1150188/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.04.2010, DJe 03.05.2010). 14. Outrossim, a apontada ofensa ao artigo 535, do CPC, não restou configurada, uma vez que o acórdão recorrido pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Saliente-se, ademais, que o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu na hipótese dos autos. 15. Recurso especial da empresa provido para reconhecer a incidência de correção monetária e a aplicação da Taxa Selic. 16. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido. 17. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. BRASIL. STJ. **REsp 993164 MG 2007/0231187-3**. Órgão Julgador: S1 - PRIMEIRA SEÇÃO. Publicação DJe 17/12/2010. Julgamento 13 de Dezembro de 2010. Relator: Ministro LUIZ FUX. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17701025/recurso-especial-resp-993164-mg-2007-0231187-3>>. Acesso em: 30 maio 2017.

3.2.4 Reintegra

Além do que aqui já referido, em busca de desonerar ao máximo os produtos destinados à exportação, considerando o complexo sistema tributário brasileiro - em que, ainda que as exportações sejam imunes à maioria dos impostos incidentes na mercadoria, há “resíduos tributários” provenientes das etapas de produção anteriores que permanecem -, foi criado o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - REINTEGRA, o qual atualmente é regulamentado pelo Decreto nº 8.415 de 2015.

O Reintegra consiste em um crédito destinado à pessoa jurídica que exporte bens industrializados no Brasil, sob os quais há a incidência de IPI, além de que o montante total de insumos importados não pode ultrapassar o percentual do preço de exportação estabelecido pela lei. O crédito é apurado pela aplicação do percentual de até 3% (três por cento) – o percentual aumenta de forma gradual com o passar dos anos – sobre a receita de exportação, a qual consiste no valor da mercadoria no local do embarque, ou no valor da nota fiscal¹²⁵. Este benefício não é aplicado às empresas comerciais exportadoras, uma vez que caso a uma empresa venda produto para uma comercial exportadora, aquela é que terá direito ao crédito concedido pelo benefício.

O crédito apurado pelo exportador pode ser utilizado por este por meio do ressarcimento em espécie ou por meio de crédito para compensação com débito de outro imposto administrado pela Receita Federal. Do montante relativo ao crédito, define a lei que 17,84% (dezessete inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento) serão revertidos em créditos para PIS e PASEP e 82,16% (oitenta e dois inteiros e dezesseis centésimos por cento) para COFINS.

3.3 ZONA FRANCA DE MANAUS

Por fim, o presente capítulo estudará a Zona Franca de Manaus. Importante fazer constar que há dissenso na doutrina a respeito da classificação da ZFM;

¹²⁵ BRASIL. **Lei 8.415, de 27 de fevereiro de 2015**. Regulamenta a aplicação do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras – Reintegra. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8415.htm>. Acesso em: 15 maio 2017.

alguns doutrinadores a classificam como um Regime Aduaneiro Especial aplicado em Zona Especial; outros, tratam como uma classificação separada, como é o exemplo de Alfa Oumar Diallo que cria a classificação “zona franca”.¹²⁶ Para fins didáticos, neste trabalho optou-se por inserir o tema no capítulo que trata da tributação, em razão de a ZFM conceder benefícios fiscais às exportações.

Nesse contexto, Alfa Diallo explica:

As zonas francas também apresentam vantagens para a economia nacional, pois encorajam o desenvolvimento das atividades de beneficiamento, processamento e transformação do produto estrangeiro no país, incorporando mão de obra e materiais nacionais, em forma não elaborada, quer para consumo interno, quer para exportação.

Com efeito, criada pela Lei Nº 3.173 de 1957 e mais tarde reformulado seu modelo por meio do Decreto-Lei Nº 288 de 1967, a Zona Franca de Manaus foi criada pelo governo brasileiro – administrada pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) -, com o fim de desenvolver a região da Amazônia Ocidental, por meio de incentivos fiscais e extrafiscais concedidos às indústrias/empresas que se desenvolvem na região. Tal medida tinha por fim a o crescimento econômico do local, para o qual foi dividido em três polos: industrial, agropecuário e comercial.¹²⁷

Foi a partir da quarta fase do desenvolvimento da Zona Franca de Manaus, compreendida entre os anos de 1996 a 2002, inserido em um cenário de crescente globalização da economia mundial, que o modelo começou a dar atenção para as exportações, com benefícios fiscais e extrafiscais para incentivar o aumento das vendas do Polo Industrial de Manaus para o exterior, a fim de expandir a entrada divisas no país e equilibrar a balança comercial. Iniciava-se, assim, a inserção do modelo no mercado internacional o que teve por consequência do incremento dessa política, o aumento das exportações de US\$ 140 milhões (cento e quarenta

¹²⁶ DIALLO, Alfa Oumar. **Tributação do comércio internacional**. São Paulo: Método Editora, 2001. p. 77 e ss.

¹²⁷ BRASIL. SUFRAMA. **Modelo Zona Franca – História**. Disponível em: <http://www.suframa.gov.br/zfm_historia.cfm>. Acesso em: 15 maio 2017.

milhões de dólares) em 1996 para US\$ 2 bilhões (dois bilhões de dólares) em 2005.¹²⁸

O modelo de incentivos fiscais está previsto na Constituição Federal, art. 40 dos ADCT (Atos das Disposições Constitucionais Transitórias), o qual previa que a Zona Franca de Manaus teria duração de 25 anos a partir da promulgação da Constituição.¹²⁹ Porém, a Emenda Constitucional nº 42/2003 prorrogou o prazo por mais 10 anos e, passado o tempo previsto, a EC nº 83/2014 estabeleceu que o modelo duraria mais 50 anos, o que, por enquanto, leva a crer que a Zona Franca de Manaus irá estar em vigor até 2073.

Nesse diapasão, entre os benefícios fiscais concedidos à exportação – lembrando que este trabalho tem como foco principal a exportação, porém a Zona Franca de Manaus também concede muitos benefícios à operações de importação - está a isenção da incidência do Imposto de Exportação para as mercadorias da ZFM que tiverem por destino a venda ao exterior. Na prática, já é de conhecimento que a maioria dos produtos possuem a alíquota zero do Imposto de Exportação. Todavia, consoante mencionado neste trabalho, há produtos que alíquota não é zerada e, portanto, a esses produtos o fato de haver isenção do Imposto de Exportação na ZFM fará diferença, servindo como incentivo.¹³⁰

Por fim, cumpre destacar que as vendas de mercadorias nacionais para a Zona Franca de Manaus são equiparadas a uma exportação, o que faz com que sob às vendas não incidam tributos, tendo em vista a imunidade tributária prevista na Carta Magna.

Portanto, mais um incentivo fiscal às operações de exportação, no que se destaca a importância de tal atividade para o crescimento econômico do país, eis

¹²⁸ BRASIL. SUFRAMA. **Modelo Zona Franca – História**. Disponível em: <http://www.suframa.gov.br/zfm_historia.cfm>. Acesso em: 15 maio 2017.

¹²⁹ Art. 40 dos ADCT (Atos das Disposições Constitucionais Transitórias), nos seguintes termos: “É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.” BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

¹³⁰ DIALLO, Alfa Oumar. **Tributação do comércio internacional**. São Paulo: Método Editora, 2001. p. 77 e ss.

que gera entrada de divisas, proporcionando o equilíbrio da balança comercial e auxiliando no crescimento econômico do país.

4 REGIMES ADUANEIROS ESPECIAIS

Este último capítulo é destinado ao estudo dos Regimes Aduaneiros Especiais de Exportação. Nesse ínterim, o procedimento de exportação de uma mercadoria exige o cumprimento de uma série de regras. Todavia, ao regime aduaneiro comum de exportação há exceções, os chamados regimes aduaneiros especiais aplicados à exportação, os quais têm como intuito dinamizar e facilitar a logística das operações de exportação.

Em meio a essa busca de melhora na política nacional de exportação, foram criadas estratégias para facilitar a dinâmica das vendas ao exterior, com a finalidade de melhorar a logística do trânsito das mercadorias exportadas. Tais medidas visam tornar a venda de produtos para o exterior mais rápida e, por consequência, mais barata, fazendo com que o preço da mercadoria se torne competitivo. Referidas consequências, tornam a ideia de exportar atrativa, tanto para o vendedor, quanto para o governo nacional que visa com essas medidas aprimorar o setor exportador do país¹³¹. Dados os fatos, resta demonstrado o porquê de o conhecimento a respeito de tais regimes ser interessante para empresas exportadoras. Utilizar desses benefícios pode facilitar e agilizar a operação de exportação.

Isso dito, para fins didáticos, a explicação de cada regime foi separada em um item distintos, conforme segue.

4.1 TRÂNSITO ADUANEIRO DE EXPORTAÇÃO

De início, será apresentado o regime de trânsito aduaneiro de exportação. Com efeito, esse consiste no regime especial que permite transportar a mercadoria a ser exportada, nacional ou nacionalizada, pelo território aduaneiro com suspensão de tributos¹³². Nesse caso, a mercadoria se encontra despachada para exportação em um porto seco – recinto de uso público, alfandegado –, o chamado local de origem, e posteriormente é transportada para uma área alfandegada, local

¹³¹ SEGRE, German (org.). **Manual prático de comércio exterior**. São Paulo: Atlas, 2006.

¹³² Ibid.

em que a mercadoria será armazenada ou diretamente embarcada para o local de destino¹³³.

O regime consiste em realizar o trânsito da mercadoria já despachada para exportação, pelo território aduaneiro, sem a incidência de tributos e com o controle fiscal da mercadoria transportada – o que se faz por cautela. Deve-se levar em consideração que a mercadoria transportada já foi despachada para exportação. Logo, há um forte controle fiscal para que, durante o percurso, não ocorra problemas com a carga, como, por exemplo, a troca das mercadorias em trânsito, a retirada de produtos, entre outras hipóteses em que o exportador ou transportador obteriam vantagens econômicas, prejudicando o controle aduaneiro. Portanto, o controle que se faz durante o transporte tem como objetivo evitar riscos de adulteração de carga. Ainda que em meio a esses riscos, este regime de trânsito foi criado para facilitar a logística da venda ao exterior, por questões de incentivo ao exportador.

Com efeito, o transporte aduaneiro só pode ser realizado por empresas transportadoras habilitadas pela Receita Federal. Como exceção à regra, não precisam de habilitação as empresas públicas e sociedades de economia mista que trabalham com a atividade de transporte, bem como as empresas habilitadas no SISCOMEX que realizem o transporte da mercadoria utilizando carro próprio da empresa¹³⁴.

Para dar início ao regime, a empresa transportadora deve realizar no SISCOMEX a declaração para trânsito aduaneiro. A mercadoria seguirá o regime padrão; ou cairá no canal verde, em que será realizado o desembaraço aduaneiro de forma automática; ou no canal vermelho, em que a mercadoria será submetida à conferência física e documental. Neste último caso, a autoridade aduaneira poderá indeferir o regime, de forma justificada; todavia, caso indeferido, o

¹³³ LARA, José Edson. Pesquisa, Desenvolvimento e Gestão. **FACEP**, v. 8, n. 3, 2005. Acesso em: <<http://periodicos.unifacef.com.br/index.php/facefpesquisa/article/view/56/122>>. Acesso em: 15 maio 2017.

¹³⁴ BRASIL. **Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009**. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

exportador tem direito à interposição de recurso no prazo de dez dias contados da ciência do indeferimento¹³⁵.

Na oportunidade de o regime ser deferido pela autoridade aduaneira, por questões de segurança fiscal, esta estabelecerá a rota que o transporte da mercadoria deverá seguir; o prazo que o exportador terá para realizar a rota da mercadoria até o efetivo ponto de destino; bem como estabelecerá as cautelas necessárias que devem ser adotadas pelo transportador para a execução do trânsito aduaneiro com segurança. Referida determinação visa evitar possíveis violações da mercadoria em trânsito, uma vez que os produtos que ali se encontram estão sob suspensão de tributos e devem ter por destino final a exportação¹³⁶.

Cumprido destacar que o transportador poderá sugerir rota alternativa da que estabelecida pela autoridade aduaneira, a qual será avaliada e aceita ou não. No caso de o trânsito ser realizado por vias rodoviárias, costuma-se dar preferência às vias principais, visto ser as que possuem maior policiamento, o que auxilia no objetivo de se alcançar a máxima segurança fiscal¹³⁷.

As cautelas que a autoridade aduaneira pode exigir do transportador são a cintagem, em que são colocadas cintas nas cargas; a lacração, em que são colocados lacres; a sinetagem, consistente na gravação nos lacres de uma marca identificativa; a marcação, que visa auxiliar na hora da identificação pelo fisco; e, por fim, somente em casos excepcionais, poderá ser determinado o acompanhamento fiscal do trânsito aduaneiro, medida que deve ser justificada, o que pode ocorrer, por exemplo, como sanção administrativa, bem como em casos em que o transportador já é reincidente em infrações¹³⁸.

O registro do despacho para trânsito encerra no momento em que é realizado o desembaraço, oportunidade esta em que é concedido ao exportador autorização para usufruir do regime aduaneiro pretendido. Pelo fato de que os

¹³⁵ MURTA, Roberto de Oliveira. **Princípios e contratos em comércio exterior**. São Paulo: Saraiva, 2005.

¹³⁶ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Exportação**. Publicado 09/10/2014. Última modificação 17/06/2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/despacho-aduaneiro-de-exportacao>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

¹³⁷ MURTA, Roberto de Oliveira. **Princípios e contratos em comércio exterior**. São Paulo: Saraiva, 2005.

¹³⁸ SEGRE, German (org.). **Manual prático de comércio exterior**. São Paulo: Atlas, 2006.

tributos ficam suspensos durante o regime do trânsito aduaneiro, o exportador e o transportador devem firmar o Termo de Responsabilidade para Trânsito Aduaneiro (TRTA), a fim de garantir o pagamento de eventual futura cobrança, caso algo venha a ocorrer com a mercadoria durante o transporte¹³⁹.

Importante frisar que o transportador assume o papel de fiel depositário da mercadoria em trânsito. Logo, por consequência, assume a responsabilidade caso haja violação da mercadoria, avaria, substituição do produto transportado ou diminuição de peso ou dimensão do volume da mercadoria quando comparado com o que informado no despacho de trânsito, considerando aqui que o transportador recebeu a mercadoria do exportador em perfeitas condições. Eventual caso fortuito ou força maior que justifiquem os danos causados devem ser provados pelo transportador, na tentativa de eximir sua culpa. Outrossim, o transportador é responsável por comprovar o momento da chegada da mercadoria no local de destino, sob pena de, se assim não o fizer, arcar com os encargos assumidos no Termo de Responsabilidade¹⁴⁰.

Ademais, se o depositário da mercadoria no local do destino não houver protestado a chegada de volumes com danos advindos do transportador, aquele responderá pela falta de mercadoria ou pela avaria, facultado ao depositário provar fato que exima sua culpa. Além de que, nesse caso, responderá o depositário por eventuais danos que vierem a ser causados no momento da carga ou descarga dos volumes quando realizadas por seus próprios prepostos¹⁴¹.

Adiante, o transportador deverá comunicar a unidade aduaneira de jurisdição do local onde estiver a ocorrência de algum fato que interrompa o trânsito aduaneiro, ou no caso de ocorrência de um fato extraordinário que coloque em risco a segurança do transporte, da mercadoria ou até mesmo do trajeto a ser percorrido. Para melhor visualização, como exemplo se pode citar a ocorrência de um hipotético acidente com o veículo que está transportando os volumes, caso em

¹³⁹ BRASIL. **Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009**. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

¹⁴⁰ VAZQUEZ, José Lopes. **Comércio exterior brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

¹⁴¹ Ibid.

que a unidade aduaneira deve ser avisada para que providencie as medidas que julgar necessárias¹⁴².

Todavia, além das referidas hipóteses, a própria autoridade aduaneira poderá requerer a interrupção do transporte, por ato discricionário, se julgar necessário para resguardar a segurança fiscal, como, em um caso demonstrativo, na hipótese de haver uma denúncia e, por questões de segurança a autoridade aduaneira requerer a interrupção do regime.¹⁴³

Por fim, o trânsito aduaneiro é encerrado no momento em que concluídas todas as etapas supracitadas, com a entrega da mercadoria no local de destino e após realizada a conferência dos documentos e da mercadoria pela autoridade aduaneira. Nesta oportunidade é dada a baixa no Termo de Responsabilidade¹⁴⁴.

4.2 DRAWBACK

Adiante, importante trazer ao conhecimento o regime de Drawback. Este é um regime aduaneiro especial de incentivo às exportações. Por meio deste regime é possível importar insumos, sem a incidência de carga tributária, para serem utilizados na industrialização de produtos posteriormente exportados. Dessa forma, consiste em um importante estímulo às empresas a venderem seus produtos ao exterior, estratégia adotada em meio à política nacional de comércio exterior de impulsionar as exportações¹⁴⁵.

Na visão de German Segre, o Regime de Drawback visa diminuir o preço dos produtos exportados, o que gera maior competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional, suscitando maior possibilidade de concorrência.¹⁴⁶

¹⁴² GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord.). **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Volume 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

¹⁴³ BRASIL. **Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009**. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

¹⁴⁴ MURTA, Roberto de Oliveira. **Princípios e contratos em comércio exterior**. São Paulo: Saraiva, 2005.

¹⁴⁵ GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord.). **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Volume 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

¹⁴⁶ SEGRE, German (org.). **Manual prático de comércio exterior**. São Paulo: Atlas, 2006. p. 194.

Com efeito, a Portaria SECEX nº 23/2011 define como industrialização do produto a ser exportado a transformação do insumo ou do produto intermediário; o beneficiamento, o qual deve aperfeiçoar ou modificar algo na mercadoria; a montagem; a renovação; e o acondicionamento, o que consiste na colocação de embalagem que modifique a apresentação do produto e agregue valor a este. Neste último caso, a embalagem que se destina apenas ao transporte da mercadoria, como por exemplo caixas, engradados, não faz jus ao regime de drawback, tendo em vista que seu uso não terá participação na industrialização do produto.¹⁴⁷

Importante destacar que o insumo importado ou adquirido no mercado interno não precisa necessariamente ser incorporado ao produto, mas sim pode ser consumido para que possível a industrialização da mercadoria, como por exemplo o carvão que será consumido para a produção de aço. Todavia, excetuam-se aqui a energia elétrica, a energia térmica e as máquinas e equipamentos importados ou adquiridos no mercado interno para a produção da mercadoria a ser exportada¹⁴⁸.

Adiante, o Drawback pode ser aplicado em três modalidades; a modalidade suspensão, isenção e restituição, as quais serão a seguir estudadas.

Para começar, a modalidade suspensão, de competência da SECEX, consiste na prerrogativa de o importador, no momento da importação de insumos, se comprometer a exportar os produtos futuramente fabricados com esses insumos. Por consequência, a importação ocorre com a suspensão dos tributos que incidiriam na operação – Imposto de Importação -II, IPI, PIS/PASEP, CONFINS, PIS/PASEP–Importação e COFINS–Importação.¹⁴⁹

Cabe ressaltar, com a criação do Drawback integrado, além de haver suspensão dos tributos incidentes nos insumos importados, há também desoneração tributária dos produtos adquiridos no mercado interno utilizados na industrialização de produtos cujo destino é a exportação. Tal medida foi adotada

¹⁴⁷ BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. **Portaria SECEX nº 23/2011**. Disponível em: <<http://portal.siscomex.gov.br/legislacao/biblioteca-de-arquivos/secex/portaria-no-23-de-14-de-julho-de-2011>>. Acesso em: 01 jun. 2017.

¹⁴⁸ SEGRE, German (org.). **Manual prático de comércio exterior**. São Paulo: Atlas, 2006. p. 194.

¹⁴⁹ DIALLO, Alfa Oumar. **Tributação do comércio internacional**. São Paulo: Método Editora, 2001.

com o intuito de incentivar a compra dos insumos no mercado nacional, pois até a criação do drawback integrado era mais vantajoso adquirir insumos no mercado externo, o que prejudicava a economia nacional¹⁵⁰.

A respeito, quando é concedido pela SECEX o regime de drawback suspensão, é estabelecido um prazo para que ocorra a efetiva exportação dos produtos que serão produzidos. O Regulamento Aduaneiro estabelece que o prazo de duração da suspensão dos tributos será de um ano, prorrogável por igual período, ou até cinco anos em casos de produtos que exigem um período maior para que possível sua fabricação¹⁵¹.

Por consequência, na referida modalidade do regime, a efetiva exportação do produto configura a extinção do drawback. No entanto, há a possibilidade de a empresa não conseguir cumprir o prazo estabelecido, caso em que, se passados 30 (trinta) dias do tempo determinado, o importador terá quatro possibilidades. A primeira consiste em devolver os insumos importados ao exterior, sem que sejam exigidos os impostos suspensos. A segunda opção é a destruição dos produtos importados, hipótese em que se o importador deve comprovar à SECEX a destruição, por meio de termo de verificação e destruição, e não haverá incidência tributária. A terceira hipótese consiste em vender os produtos no mercado nacional, o que exigirá o recolhimento dos tributos devidos e eventuais acréscimos legais, uma vez que a mercadoria será nacionalizada e destinada ao consumo. E, por fim, o importador tem a possibilidade de entregar os bens importados à Fazenda Nacional, desde que esta tenha interesse, feito que não haverá recolhimento dos tributos suspensos¹⁵².

Não obstante, se o importador não adotar nenhuma das medidas acima referidas, a lei determina que deve ser declarado o inadimplemento total ou parcial. O primeiro no caso de toda a mercadoria importada não ter tido alguma destinação

¹⁵⁰ VAZQUEZ, José Lopes. **Comércio exterior brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

¹⁵¹ Redação do art. 383 do Decreto 6.759/2009. BRASIL. **Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009**. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

¹⁵² BRASIL. **Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009**. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

conforme o que estabelecido em lei, e parcial quando somente parte do que exportado não tenha sofrido a destinação devida¹⁵³.

Por outro lado, a modalidade isenção, também de competência da SECEX, o importador importa insumos da forma usual, recolhe os tributos de forma integral, fabrica produtos com a utilização dos insumos importados e posteriormente os exporta; porém, como não fez uso da suspensão dos tributos, terá direito à isenção dos mesmos na próxima compra de insumos. Há a isenção do II e alíquota zero para IPI, COFINS Importação e PIS/PASEP-Importação¹⁵⁴.

Referente ao assunto, importante frisar que a quantidade, qualidade e espécie dos insumos deve ser equivalente ao que anteriormente importado. Nesse sentido, determina a Portaria SECEX nº 23/2011 que o modelo ou versão da mercadoria devem ser de tecnologia similar; fato que se aplica, por exemplo, no caso de o modelo de uma peça anteriormente importada não mais existir no mercado, somente sua atualização, então ambas serão consideradas peças equivalentes.¹⁵⁵

Outrossim, na modalidade isenção também se aplica o drawback integrado, em que os insumos adquiridos no mercado interno possuem o mesmo tratamento tributário¹⁵⁶.

E, por fim, a modalidade restituição, de competência da Receita Federal, em que também é o caso de haver a importação dos insumos com a incidência dos tributos, havendo a posterior exportação dos produtos fabricados, sendo facultado ao importador, posteriormente, postular a restituição total ou parcial dos tributos pagos – na proporção correspondente ao que exportado -, a qual poderá ser feita por meio da concessão de crédito fiscal¹⁵⁷.

Por fim, cumpre esclarecer que, em que pese as vendas de mercadoria à Zona Franca de Manaus serem tratadas como exportações, o regime não se aplica

¹⁵³ VAZQUEZ, José Lopes. **Comércio exterior brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

¹⁵⁴ BRASIL, op. cit.

¹⁵⁵ BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. **Portaria SECEX nº 23/2011**. Disponível em: <<http://portal.siscomex.gov.br/legislacao/biblioteca-de-arquivos/sececx/portaria-no-23-de-14-de-julho-de-2011>>. Acesso em: 01 jun. 2017.

¹⁵⁶ MURTA, Roberto de Oliveira. **Princípios e contratos em comércio exterior**. São Paulo: Saraiva, 2005.

¹⁵⁷ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Exportação**. Publicado 09/10/2014. Última modificação 17/06/2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/despacho-aduaneiro-de-exportacao>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

a esses casos, em que há importação ou compra de insumos no mercado interno e posterior venda do produto a que foram incorporados os insumos para a ZFM, bem como em vendas para áreas de livre comércio¹⁵⁸.

4.3 ENTREPOSTO ADUANEIRO NA EXPORTAÇÃO

Neste item, inicia-se o estudo do Regime Especial de Entrepósito Aduaneiro na Exportação. Concedido pela Receita Federal do Brasil, o referido regime tem por função facilitar a logística das exportações, uma vez que permite às empresas armazenarem mercadorias com destino ao exterior em recintos próximos a portos ou aeroportos. Essa medida agiliza o serviço de venda, fato atrativo para o comprador internacional. Logo, assim como os demais regimes, consiste em um incentivo, uma vez que permite o depósito de mercadorias sob controle aduaneiro e com suspensão de tributos para posterior exportação.¹⁵⁹

Dessa forma, à pessoa jurídica que tem por pretensão exportar determinado produto, é permitido o depósito dos mesmos em local alfandegado, com suspensão de tributos, por período de 1 (um) ano, prorrogável pelo mesmo período, contados da data de chegada da mercadoria no recinto alfandegado, o que a doutrina denomina de regime comum¹⁶⁰.

Da mesma forma, poderá usufruir do regime de entreposto aduaneiro a empresa comercial exportadora, à qual é possibilitado o depósito de mercadorias em recinto de uso privativo, pelo prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados a partir da data em que a mercadoria sai do estabelecimento vendedor, o que se denomina regime extraordinário¹⁶¹.

Por consequência, o Regime de Entrepósito Aduaneiro finda com a efetiva exportação da mercadoria, mais especificamente no momento em que se inicia o despacho de exportação. Porém, caso finalize o prazo de duração do regime estabelecido pela Receita Federal e, passados quarenta e cinco dias da data final,

¹⁵⁸ VAZQUEZ, José Lopes. **Comércio exterior brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

¹⁵⁹ SEGRE, German (org.). **Manual prático de comércio exterior**. São Paulo: Atlas, 2006. p. 194.

¹⁶⁰ BRASIL. **Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009**. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

¹⁶¹ Ibid.

a mercadoria não tiver sido exportada ainda, se a empresa estiver usufruindo do regime comum terá a opção de finalizar o regime por meio da reintegração da mercadoria depositada ao estoque da empresa, sem haver a necessidade de recolher os tributos até então suspensos. Por outro lado, no caso de empresa comercial exportadora que estiver usufruindo, por lógica, do regime extraordinário, como alternativa à ausência de exportação, a extinção do regime pode se dar pelo pagamento dos tributos até então suspensos, bem como, caso tenha usufruído de algum benefício em virtude do regime, será exigido a restituição do benefício¹⁶².

Por fim, cumpre destacar que o depositário é o responsável pelo recolhimento de tributos na hipótese de extravio ou avaria da mercadoria depositada, uma vez que a mercadoria estará sob seus cuidados¹⁶³.

4.4 EXPORTAÇÃO TEMPORÁRIA

Adiante, procede-se com o estudo do Regime Aduaneiro de Exportação Temporária. Este é o que permite o envio de bens ao exterior por tempo determinado para posterior reimportação, com a suspensão do pagamento do imposto de exportação. Ademias, sobre o bem reimportado não incidirão os impostos incidentes na importação, uma vez que não se configura o fato gerador de tais impostos, já que o bem saiu do país sem a intenção de compor a economia de outro país, não havendo a desnacionalização do bem¹⁶⁴. Percebe-se que vantagem deste regime para uma operação de exportação está no caso de o bem exportado não ter alíquota zero do imposto de exportação.

O regime é de competência da Receita Federal, órgão que tem a discricionariedade de conceder ou não o regime postulado. Em caso de indeferimento pela autoridade aduaneira - ato que deverá ser justificado -, importante destacar que o exportador ainda poderá realizar a exportação dos bens, porém essa será realizada a título definitivo, e não a título temporário. Nesse caso, o bem, se retornar ao Brasil deverá ser submetido à operação de importação, uma vez que o mesmo foi desnacionalizado. Outrossim, uma vez concedido o regime,

¹⁶² MURTA, Roberto de Oliveira. **Princípios e contratos em comércio exterior**. São Paulo: Saraiva, 2005.

¹⁶³ SEGRE, German (org.). **Manual prático de comércio exterior**. São Paulo: Atlas, 2006. p. 194.

¹⁶⁴ Ibid.

não se discutirá mais o mérito da concessão, o que faz com que a autoridade aduaneira não possa mais alterar sua decisão, por questões de segurança jurídica¹⁶⁵.

O tempo que o bem pode permanecer no exterior é de 12 (doze) meses, prorrogável por igual período; ou, no caso de o bem ser enviado para a execução de contrato, o regime será concedido pelo tempo estabelecido no contrato¹⁶⁶. Frisa-se que o estabelecimento do prazo do regime é de competência da autoridade aduaneira.

Com efeito, este regime é muito utilizado no caso de bens enviados para o exterior somente para exposição em feiras, ou máquinas utilizadas para a construção civil ou para a produção em alguma fábrica, por exemplo. Nesse sentido, o Regulamento Aduaneiro arrola os casos em que o regime poderá ser concedido, no que se pode citar, entre outros, bens que serão utilizados com fins esportivos, políticos, religiosos, artísticos; bens para uso em pesquisa científica; bens para uso veterinário, para emprego militar; bens para reparo, substituição ou conserto; bens destinados a execução de contrato de aluguel, arrendamento operacional, empréstimo.¹⁶⁷

Cabe destacar que poderá ser importado bem equivalente àquele enviado para exportação temporária, o que se pode visualizar no caso hipotético de uma peça que foi enviada ao exterior para conserto e, como não pode ser consertada, o fabricante enviou outra peça equivalente¹⁶⁸.

Adiante, a extinção do regime se dá com a reimportação da mercadoria, ou com a exportação definitiva. Esta ocorrerá no caso de compra do bem, e, por consequência, caso haja a exportação definitiva, incidirá o imposto de exportação.¹⁶⁹

¹⁶⁵ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Exportação**. Publicado 09/10/2014. Última modificação 17/06/2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/despacho-aduaneiro-de-exportacao>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

¹⁶⁶ Idem. **Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009**. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

¹⁶⁷ SEGRE, German (org.). **Manual prático de comércio exterior**. São Paulo: Atlas, 2006. p. 194.

¹⁶⁸ MURTA, Roberto de Oliveira. **Princípios e contratos em comércio exterior**. São Paulo: Saraiva, 2005.

¹⁶⁹ BRASIL. **Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009**. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio

Além do que exposto, poderá ser concedido pela Receita Federal o Regime de Exportação Temporária para Aperfeiçoamento de Passivo. Este consiste em enviar um bem ao exterior para ser submetido ao aperfeiçoamento, transformação, beneficiamento, elaboração ou montagem, em que, após o processo, o bem será reimportado ao Brasil, porém com valor agregado ao bem. Logo, tendo em vista a valorização do valor econômico da mercadoria, no ato da reimportação incidirão os tributos da importação, porém apenas sobre o valor agregado ao bem¹⁷⁰.

4.5 DEPÓSITO ALFANDEGADO CERTIFICADO (DAC)

Por fim, encerra-se o estudo com o regime de Depósito Alfandegado Certificado – DAC. Este consiste em permitir que se considere legalmente exportada, para todos os fins, mercadoria nacional ou nacionalizada vendida ao exterior, porém com contrato de entrega em depósito sediado em recinto alfandegado situado no território nacional. Há uma exportação ficta, uma vez que a mercadoria é considerada exportada para todos os fins – fiscal e cambial – sem que a mercadoria saia do território nacional¹⁷¹.

O regime permite, por exemplo, que uma empresa sediada na Dinamarca que comprou mercadoria de empresa brasileira, mas que tem por finalidade vender o produto comprado para uma empresa sediada no Uruguai, possa manter o produto depositado em recinto alfandegado brasileiro para facilitar o trânsito da sua venda, uma vez que é muito mais fácil a mercadoria ser transportada diretamente ao Uruguai, já que esse será seu destino final.

Este regime é de competência da Receita Federal e será concedido por prazo máximo de 1 (um) ano. Para fins fiscais, a data de emissão do Conhecimento de Depósito Alfandegado pelo depositário é equivalente à data de embarque da mercadoria, ou de transposição de fronteira¹⁷².

A extinção deste regime se configura com o efetivo embarque da mercadoria ao exterior, com a transposição da fronteira ou com o despacho para consumo.

exterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

¹⁷⁰ VAZQUEZ, José Lopes. **Comércio exterior brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

¹⁷¹ Ibid.

¹⁷² MURTA, Roberto de Oliveira. **Princípios e contratos em comércio exterior**. São Paulo: Saraiva, 2005.

Ademais, é possibilitada a extinção do regime por meio da alteração para regime aduaneiro distinto, o qual poderá ser o regime de drawback, entreposto aduaneiro, admissão temporária, Regime Aduaneiro de Entreposto Industrial sob Controle Informatizado (RECOF) ou loja franca¹⁷³.

Enfim, diante do que exposto neste trabalho, pode-se observar que, em meio ao crescente avanço tecnológico, o comércio internacional vem quebrando cada vez mais barreiras, estando mais diversificado, qualificado e com preço reduzido. Essas características têm ampliado a competitividade do mercado internacional, exigindo dos países mais competência para aprimorar suas políticas internas e externas de modo que propicie às empresas nacionais condições atraentes para estimular a exportação dos produtos, de modo a ampliar a economia do país e contribuir de forma relevante para o crescimento econômico nacional. Verifica-se, por meio deste trabalho, que esta é a postura que o Brasil tem adotado, por meio da busca de uma política de exportação facilitadora e atraente às empresas.

¹⁷³ BRASIL. **Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009**. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente monografia abordou diversos aspectos relacionados às operações de exportação, em que se demonstrou que o setor exportador é um campo interessante e deve ser mais explorado pelas empresas. Devido aos benefícios concedidos pelo governo federal, exportar vem se tornando cada vez mais acessível às empresas.

Além da criação do SIXCOMEX, o sistema integrado de fácil acesso que simplificou a realização do procedimento de despacho aduaneiro de exportação, o legislador se encarregou de tentar desonerar ao máximo a carga tributária incidente nos bens exportados; e, ainda, de forma a facilitar a logística da venda ao mercado externo, foram elaborados os regimes aduaneiros especiais. Diante de todos esses mecanismos, exportar tornou-se uma opção significativamente atraente para empresas que possuem potencial para tal.

Nenhum país é autossuficiente. Os povos necessitam importar mercadorias que são escassas no mercado nacional, ou até mesmo pelo simples motivo de os produtos estrangeiros serem mais qualificados e de preço mais vantajoso; da mesma forma que precisam exportar o que produzem em abundância, ou o que produzem de forma mais qualificada que o estrangeiro.

Após o advento dos meios de comunicação, em especial a internet, as nações estão fortemente interligadas. Desde então, a compra e venda ao mercado externo intensificou-se de tal forma que o setor exportador adquiriu extrema relevância na economia dos países. O comércio internacional é um mercado quente, exigente e participar dele pode ser consideravelmente interessante.

Nesta conjuntura, a fim de possibilitar a exportação de produtos de qualidade e preço competitivo, o governo vem intervindo de forma a simplificar o despacho aduaneiro de exportação, desonerar a carga tributária incidente na mercadoria exportada e viabilizar uma logística interessante que facilite o trâmite aduaneiro.

Nesse contexto, com a pretensão de evitar a exportação de tributos, a Constituição Federal prevê uma série de imunidades tributárias, de forma que o único imposto incidente na mercadoria é o Imposto de Exportação, o qual para a maioria dos produtos possui alíquota zero.

Entre os benefícios tributários concedidos aos produtos que serão exportados encontram-se a imunidade ao ICMS, ao IPI e a manutenção dos respectivos créditos; imunidade ao PIS/PASEP, COFINS e CIDE-Combustíveis, crédito presumido de IPI e o REINTEGRA.

Aliado ao que já mencionado, com o propósito de auxiliar a logística das exportações, os Regimes Aduaneiros Especiais contribuem para descomplicar e agilizar o trânsito das mercadorias com destino ao exterior, facilitando as vendas.

Apesar dos referidos benefícios, a falta de conhecimento do setor privado, muito em virtude da pouca divulgação de informações a respeito dos benefícios disponíveis, faz com que inúmeras empresas aptas a apostar no mercado internacional de forma competente, não arrisquem. A ausência de conhecimento leva a visão errônea do processo de exportação. É preciso desmistificar a ideia de que exportar é algo extremamente complicado e de alto custo e que para isso é necessário ser uma empresa de grande porte, de faturamento extremamente alto.

A exportação pode acarretar em diversas vantagens para as empresas. Enquanto o empreendimento exportar bens ou produtos de qualidade e preço atraente, a imagem da empresa alavanca de forma significativa, o planejamento interno se qualifica, eis que a operação irá exigir, e, claro, aumentará o lucro.

Como consequência, surgem os benefícios ao país. Com o crescimento das empresas que optaram por apostar no mercado internacional, eleva a oferta de empregos, a arrecadação tributária do governo é mais alta, movimentada economia e aumenta a entrada de divisas, favorecendo a balança comercial.

O governo concede incentivos suficientes, mas peca na falta de divulgação dos mesmos. Estimular empresas com potencial exportador a venderem seus produtos para o mercado internacional é impulsionar a economia, é alavancar a entrada de divisas, a oferta de empregos.

Além do governo, as próprias empresas pecam por se acomodar no mercado nacional e não buscar oportunidades novas. Para isso, o conhecimento é fundamental. Nesse meio, o estudo abre portas para novos mercados, para oportunidades mais atraentes. O caminho da exportação pode ser o que falta para alavancar a empresa tanto no quesito imagem, quanto no quesito lucro.

Nesse contexto, o presente estudo serve como incentivo para que empreendedores busquem novos caminhos, alternativas distintas das convencionais. Desmistificar a ideia do senso comum de que exportação é uma operação muito complexa é necessário para estimular novos empresários nacionais a integrar o mercado internacional.

Empresas nacionais mais presentes no comércio exterior significa o Brasil mais ativo na economia internacional. O setor exportador brasileiro precisa ganhar força, o que se consegue pela oferta de incentivos às exportações, combinando a simplificação e a desoneração das mesmas, e pela divulgação dos benefícios oferecidos, incentivando e atraindo novas empresas a investirem na ideia de exportar bens e produtos.

REFERÊNCIAS

BBC BRASIL. **OMC aprova entrada da China**. Publicado em 10 de novembro, 2001. Disponível em: <http://www.bbc.com/portuguese/economia/011110_chinaomcro.shtml>. Acesso em: 30 jun. 2017.

BRASIL. Código Tributário Nacional. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

_____. **Decreto nº 4.732, de 10 de junho de 2003**. Dispõe sobre a Câmara de Comércio Exterior - CAMEX, da Presidência da República. (Redação dada pelo Decreto nº 8.807, de 2.016). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2003/D4732.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

_____. **Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009**. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

_____. **Decreto-Lei 1.578/1977, de 11 de outubro de 1977**. Dispõe sobre o imposto sobre a exportação, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1578.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

_____. **Lei 8.402, de 8 de janeiro de 1992**. Restabelece os incentivos fiscais que menciona e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8402.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

_____. **Lei 8.415, de 27 de fevereiro de 2015**. Regulamenta a aplicação do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras – Reintegra. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8415.htm>. Acesso em: 15 maio 2017.

_____. **Lei nº 9.636, de 13 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre a instituição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS nos casos que especifica, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9363.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

_____. **Lei nº 9.649, de 27 de maio de 1998.** Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9649compilado.htm>. Acesso em: 01 jun. 2017.

_____. Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços. **Balança comercial Janeiro – Dezembro 2016.** Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior/balanca-comercial-brasileira-acumulado-do-ano?layout=edit&id=2205>>. Acesso em: 15 jun. 2017.

_____. Ministério das Relações Exteriores. Divisão de Programas de Promoção Comercial. **Exportação Passo a Passo.** Brasília: MRE, 2011. Disponível em: <<http://www.investexportbrasil.gov.br/sites/default/files/publicacoes/manuais/PUBExportPassoPasso2012.pdf>>. Acesso em: 28 maio 2017.

_____. Ministério das Relações Exteriores. **Exportação, Brasil.** Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-exterior>>. Acesso em: 01 jun. 2017.

_____. Ministério das Relações Exteriores. **Organização Mundial do Comércio.** Disponível em: <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/diplomacia-economica-comercial-e-financeira/132-organizacao-mundial-do-comercio-omc>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

_____. Ministério das Relações Exteriores. **Regimes de Controle de Exportação.** Disponível em: <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/paz-e-seguranca-internacionais/147-regimes-de-controle-de-exportacao>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

_____. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. **Portaria Secex nº 10 de 24 de maio de 2010.** Dispõe sobre as operações de comércio exterior. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1274796088.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2017.

_____. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. **Portaria SECEX nº 23/2011.** Seção XI Capítulo 93 – Armas e Munições; suas Partes e Acessórios Art. 10, 12, 13, 18. Disponível em: <<http://portal.siscomex.gov.br/legislacao/biblioteca-de-arquivos/secex/portaria-no-23-de-14-de-julho-de-2011>>. Acesso em: 01 jun. 2017.

_____. Receita Federal do Brasil. **Exportação**. Publicado 09/10/2014. Última modificação 17/06/2015. Disponível em:

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/despacho-aduaneiro-de-exportacao>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

_____. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1155, de 13 de maio de 2011**. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=13448>>. Acesso em: 30 jun. 2017.

_____. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1603, de 15 de dezembro de 2015**. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=70354#1590149>>. Acesso em: 30 jun. 2017.

_____. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 28, de 27 de abril de 1994**. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=13448>>. Acesso em: 30 jun. 2017.

_____. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 419, de 10 de maio de 2004**. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15320#119673>>. Acesso em: 30 maio de 2017.

_____. Senado Federal. **Medida Provisória nº 821, de 5 de janeiro de 1995**.

Estabelece normas de controle e fiscalização sobre produtos e insumos químicos que possam ser destinados à elaboração da cocaína em suas diversas formas e de outras substâncias entorpecentes ou que determinem dependência física ou psíquica. Disponível em:

<<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=140613>>. Acesso em: 18 jun. 2017.

_____. STF. **Processo RE 606107 RS**. Com repercussão geral. Tribunal Pleno. UNIÃO, PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, SCHMIDT IRMAOS CALCADOS LTDA, DANILO KNIJNIK. Publicação ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013. Julgamento 22 de Maio de 2013 Relator Min. ROSA WEBER. Disponível em:

<<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24806473/recurso-extraordinario-re-606107-rs-stf/inteiro-teor-112280171>>. Acesso em: 01 jun. 2017.

_____. STF. **Recurso Especial 234.954-AgR-ED**, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento em 3-6-2003, Segunda Turma, DJ de 24-10-2003.

_____. STF. **Recurso Extraordinário 627815 PR**. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Partes: UNIÃO, PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, INCEPA REVESTIMENTOS CERÂMICOS LTDA, HENRIQUE GAEDE E OUTRO(A/S). Publicação ACÓRDÃO ELETRÔNICO Julgamento 23 de Maio de 2013. Relator: Min. ROSA WEBER. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24806471/recurso-extraordinario-re-627815-pr-stf/inteiro-teor-112280169?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 01 jun. 2017.

_____. STF. **Recurso Extraordinário: RE 628848 RS**. Publicação: 05/06/2014. Julgamento: 30 de Maio de 2014. Relator Min. ROBERTO BARROSO. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25109440/recurso-extraordinario-re-628848-rs-stf>>. Acesso em: 01 jun. 2017.

_____. STJ. **REsp 614890 RS 2003/0223829-2**. Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA. Publicação DJe 20/04/2009. Julgamento 2 de Abril de 2009. Relator Ministro HERMAN BENJAMIN. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/4025908/recurso-especial-resp-614890-rs-2003-0223829-2/inteiro-teor-101576967?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 01 jun. 2017.

_____. STJ. **REsp 993164 MG 2007/0231187-3**. Órgão Julgador: S1 - PRIMEIRA SEÇÃO. Publicação DJe 17/12/2010. Julgamento 13 de Dezembro de 2010. Relator: Ministro LUIZ FUX. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17701025/recurso-especial-resp-993164-mg-2007-0231187-3>>. Acesso em: 30 maio 2017.

_____. STJ. **Súmula 411**. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?livre=411&&tipo_visualizacao=RESUMO&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 30 maio 2017.

_____. SUFRAMA. **Modelo Zona Franca – História**. Disponível em: <http://www.suframa.gov.br/zfm_historia.cfm>. Acesso em: 15 maio 2017.

_____. TRF3. **Processo AC 00501041020004036100 SP**. Órgão Julgador: QUARTA TURMA. Publicação e-DJF3 Judicial 1 DATA: 30/01/2017. Julgamento: 12 de Dezembro de 2016. Relator DESEMBARGADOR FEDERAL ANDRE NABARRETE. Disponível em: <https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/424401736/apelacao-civel-ac-501041020004036100-sp/inteiro-teor-424401782?ref=topic_feed>. Acesso em: 01 jun. 2017.

_____. TRF-4. **APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA: AMS 31631 RS 2001.71.00.031631-0**. Órgão Julgador: TURMA ESPECIAL. Publicação DJ 06/08/2003. Julgamento 15 de Julho de 2003. Relator: VILSON DARÓS. Disponível em: <<https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8664058/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-31631-rs-20017100031631-0/inteiro-teor-17021472?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 01 jun. 2017.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 4. ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

DIALLO, Alfa Oumar. **Tributação do comércio internacional**. São Paulo: Método Editora, 2001.

DIB, Ana Cristina; FREITAS, Diogo. **Exportações brasileiras**: Incentivos governamentais à cultura de exportação. Comex do Brasil. Publicado em 28 jan. 2011. Disponível em: <<http://www.comexdobrasil.com/artigo-exportacoes-brasileiras-incentivos-governamentais-a-cultura-de-exportacao/>>. Acesso em: 01 jun. 2017.

ELALI, André. Incentivos Fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. **SISNET – Aduaneiras**. Disponível em: <<http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord.). **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Volume 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

KUNZLER, Ivo José. **O Direito tributário nos negócios internacionais**: o comércio justo. “The Fair Trade”, a gestão dos riscos nas inovações nanotecnológicas, - os negócios internacionais e a integração globalizada – uma análise transdisciplinar. Novo Hamburgo: Business & Law IBLISA Publisher, 2013.

LARA, José Edson. Pesquisa, Desenvolvimento e Gestão. **FACEP**, v. 8, n. 3, 2005. Acesso em: <<http://periodicos.unifacef.com.br/index.php/facefpesquisa/article/view/56/122>>. Acesso em: 15 maio 2017.

MAYA, Daniel Lacada. **Direito Tributário – Tributação do Setor Industrial**. p. 368-369.

MINTZER, Rich. **Start Your Own Import/Export Business**: Your Step-By-Step Guide to Success (StartUp Series) Paperback – February 14, 2017. The staff of entrepreneur media, Inc & Rich Mintzer.

MORENO, Renata Franco de Paula Gonçalves. Compra e venda de produtos químicos exige cuidados. **Consultor Jurídico**, 7 dez. 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-dez-07/renata-moreno-cadeia-produtiva-responsavel-produtos-controlados>>. Acesso em: 18 maio 2017.

MURTA, Roberto de Oliveira. **Princípios e contratos em comércio exterior**. São Paulo: Saraiva, 2005.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

PF APREENDE produtos químicos usados em drogas e prende seis. **G1**, 06 ago. 2015. Disponível em: <<http://g1.globo.com/sao-paulo/noticia/2015/08/pf-apreende-produtos-quimicos-usados-em-drogas-e-prende-seis.html>>. Acesso em 18 maio 2017.

RECIFE. TRF-5. **Apelação Criminal ACR 4412 PE 0015954-71.2002.4.05.8300** (TRF-5) Data de publicação: 11/10/2007. 13 de Setembro de 2007. Relator Desembargador Federal Frederico Pinto de Azevedo (Substituto). Disponível em: <<https://trf-5.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8163645/apelacao-criminal-acr-4412-pe-0015954-7120024058300>>. Acesso em: 25 maio 2017.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Real de. (coordenadores). **Direito Tributário: tributação do setor industrial**. São Paulo: Saraiva, 2013. Série GVLaw. Vários autores.

SEGRE, German (org.). **Manual prático de comércio exterior**. São Paulo: Atlas, 2006.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. I. 1998.

SZEZEBICKI, Arquimedes da Silva. **Comércio Exterior Brasileiro**. Disponível em: <<http://eptic.com.br/wp-content/uploads/2014/12/textdisc8.pdf>>. Acesso em: 30 maio 2017.

TORRES, J. L. Lista dos principais produtos exportados pelo Brasil em Junho de 2016. **Jornal ADVFN**, 19 jul. 2016. Disponível em: <<http://br.advfn.com/jornal/2016/07/lista-dos-principais-produtos-exportados-pelo-brasil-em-junho-de-2016>>. Acesso em: 20 maio 2017.

VAZQUEZ, José Lopes. **Comércio exterior brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.