
ESTUDO DE VIABILIDADE DE IMPLEMENTAÇÃO DO REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE DRAWBACK NA LABTEST DIAGNÓSTICA S/A

Study for Implementation of Feasibility Model of Special Customs Drawback in Labtest Diagnóstica S/A

Mariana Pessoa Mascarenhas

Ricardo Vinícius Dumbá de Macedo

Resumo: A pesquisa discerne sobre o regime aduaneiro especial de *drawback*, apresentando conceito, aplicabilidade e o funcionamento do regime. São detalhadas suas modalidades, características, benefícios e desvantagens de cada uma delas. Através da coleta de dados na empresa Labtest Diagnóstica S/A, verifica-se a viabilidade de implementação do regime na empresa, atualmente importadora de matérias-primas e exportadora de produtos acabados. Na pesquisa, analisam-se as operações da empresa e sugere-se o uso do regime, assim como se indica a modalidade mais adequada ao cenário vivido pela empresa.

Palavras-chave: *Drawback*. Importação. Exportação. Tributos.

Abstract: The research discerns the special customs regime of drawback, presenting concept, applicability and operation of the scheme. They are detailed its forms, characteristics, benefits and drawbacks of each. Through data collection in the company Labtest Diagnostica S / A, there is the feasibility of implementing the system in the company, currently importing raw materials and exporting finished goods. In research, we analyze the company's operations and suggested the use of the system, as well as set the most appropriate manner to the scenario experienced by the company.

Keywords: *Drawback*. Imports. Exports, Taxes.

INTRODUÇÃO

A Labtest Diagnóstica S/A, indústria de reagentes químicos e de equipamentos para diagnóstico laboratorial, é uma empresa de capital 100% nacional e atua no mercado desde 1971. Com faturamento anual de R\$ 56 milhões, a empresa comercializa seus produtos no Brasil e no exterior, sendo a América Latina o principal destino das exportações. A receita oriunda de vendas ao mercado internacional foi, em 2012, de R\$ 1,2 milhão.

Seus principais fornecedores são fabricantes de produtos químicos e de analisadores clínicos. Dada a natureza do negócio – produtos para a área de saúde –, o nível de qualidade exigido é altíssimo, o que configura um processo de qualificação de fornecedores extremamente rigoroso.

Devido à maior disponibilidade de tecnologia de ponta no setor em países estrangeiros, grande parte das compras da empresa é feita no exterior (dos 28 milhões/ano atualmente gastos em insumos, 71% são oriundos de países estrangeiros¹). São importados, principalmente, produtos químicos, módulos, partes e peças de analisadores, estando os principais fornecedores localizados

no Japão, EUA e Espanha. No Brasil, são comprados principalmente materiais de embalagem e acessórios para integração aos analisadores (computadores, monitores, estações de tratamento de água e afins).

Pelas compras procedentes do exterior, pagam-se tributos – todos aqueles comuns às operações no mercado interno (ICMS, IPI, PIS e COFINS) –, e um adicional, devido apenas nas compras feitas fora do país – o Imposto de Importação (I.I.).

No regime de tributação aplicável à Labtest, os quatro primeiros tributos acima (ICMS, IPI, PIS e COFINS) também incidem nas operações de venda de produtos da empresa. Outra característica comum a eles é a não cumulatividade, que, segundo Nasrallah (2011), é representada pela compensação, numa operação, do valor do mesmo tributo pago numa operação anterior. Ao realizar uma compra e recolher ICMS, a empresa gera, para si, um crédito referente ao valor do imposto recolhido. Numa posterior venda, o mesmo imposto é devido, e então a empresa pode fazer uso do crédito mencionado para quitar a nova obrigação.

O Imposto de Importação, por sua vez, não é passível de crédito – o que é pago, no ato da importação, é tido como custo da empresa. No ano de 2012, a Labtest recolheu R\$ 565 mil de Imposto de Importação.

Segundo Ashikaga e Castro (2011), o governo federal brasileiro, dentro de uma política de estímulo ao crescimento da participação da indústria nacional no mercado externo, disponibiliza, para empresas exportadoras, um regime de desoneração de tributos conhecido como *drawback*, que consiste em desobrigar estas empresas do recolhimento dos tributos exigíveis na importação ou aquisição de bens utilizados na fabricação de produtos exportados.

Como se demonstrará na pesquisa, as empresas possuem diversas maneiras de uso do benefício, devendo escolher aquela que melhor se adapta à sua situação. Propõe-se, nesta pesquisa estudar a viabilidade da implementação do *drawback* na Labtest Diagnóstica S/A.

A pesquisa visa demonstrar o possível ganho financeiro com a utilização do regime, que contribuirá para o resultado da Labtest, contribuir academicamente, disponibilizando mais uma publicação sobre este tema, que é aplicável a uma ampla gama de empresas, e também contribuir com a sociedade na expansão do conhecimento sobre o assunto, que, quando aplicado, colaborará, indiretamente, para uma maior eficiência da indústria nacional e maior competitividade dos produtos brasileiros no exterior.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O comércio internacional, segundo Kunzler (1999), caracteriza-se pela troca de bens e serviços entre as nações, com cada país usufruindo de suas vantagens competitivas na oferta e suprindo suas deficiências na procura pelos referidos bens e serviços.

Conforme Kunzler (1999, p.37), “a internacionalização da economia mundial é uma realidade onde o dinamismo das forças econômicas está ultrapassando as fronteiras nacionais”. Dentro deste

contexto, é primordial que as empresas expandam seus negócios além das fronteiras nacionais, buscando, nas aquisições, melhores condições que aquelas oferecidas no mercado interno, e tentando, nas vendas, aumentar seu mercado consumidor.

Surgem, então, as operações de comércio exterior, que, conforme Maluf (2000), podem ser divididas em importações, caracterizadas pelas aquisições por empresa ou órgão de um país, de bens no exterior, obedecendo às normas comerciais e fiscais aplicáveis, e exportações, que seriam as vendas por empresas de um país de bens ao exterior, também devendo ser observadas as normas aplicáveis.

De acordo com Maluf (2000), cada país tenta, sistematicamente, fortalecer suas exportações, no sentido de fortalecer as indústrias nacionais, manter um bom nível de emprego dentro do país, e gerar divisas para a nação. A partir disso, surgem as políticas de fomento à exportação.

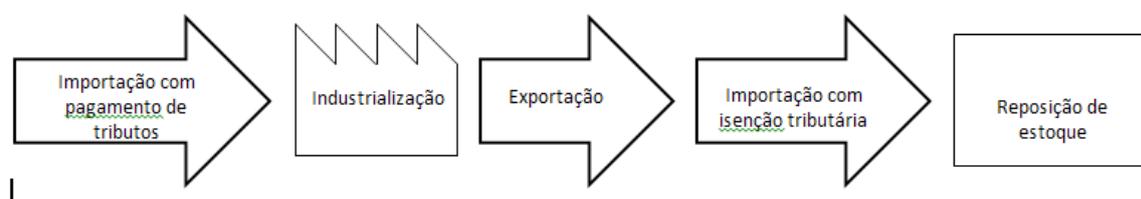
No Brasil, uma das políticas existentes é o regime aduaneiro especial de *drawback*, surgido na década de 60, quando foi instituído pelo Decreto Lei nº37 da Presidência da República, de 1966. O mesmo consiste num mecanismo de incentivo às exportações brasileiras, e por meio dele, as empresas deixam de recolher tributos nas aquisições de produtos que venham a ser utilizados na industrialização de produtos destinados ao exterior.

O regime possui três modalidades: isenção, suspensão e restituição. Estas variam na maneira como a qual a empresa faz uso do benefício.

O *drawback* isenção, segundo Sousa (2010), Vieira (2008) e Maluf (2000), é uma modalidade na qual a empresa obtém isenção dos tributos incidentes na importação de componentes utilizados no produto já exportado. Ou seja, a empresa primeiro exporta, para depois usufruir do benefício de importar insumos sem tributação. Neste caso, o montante a ser comprado é limitado à quantidade necessária para produzir um volume equivalente àquele previamente exportado.

O *drawback* isenção apresenta a desvantagem de o benefício só vir *a posteriori*, mas, em contrapartida, traz a segurança de que não haverá pendências, uma vez que quando a empresa gozar do benefício, esta já terá cumprido o requisito – a exportação. Portanto, é indicado para cenários de incerteza quanto às exportações. Desde 2011, de acordo com o Art. 67 da Portaria Secex nº 23/2011, o benefício da aquisição de insumos para reposição do estoque exportado também se estende às compras no mercado interno.

Figura 1 - Fluxograma do *drawback* isenção:



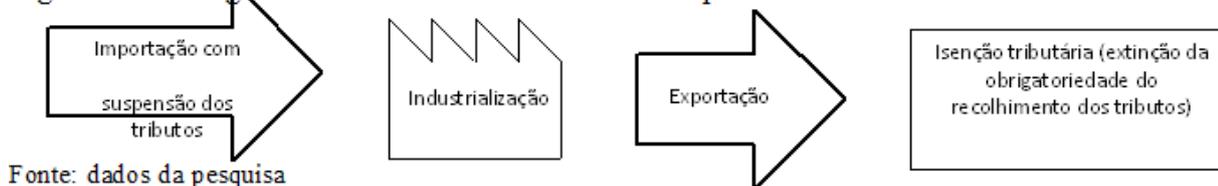
Fonte: dados da pesquisa

Já na modalidade suspensão, de acordo com Sousa (2010), Vieira (2008) e Maluf (2000), a empresa importa, com suspensão dos tributos, os insumos que serão utilizados num produto a ser exportado. No momento da importação, não há pagamento de tributos – porém, a obrigação de recolhê-los não se extingue imediatamente. Esta fica suspensa até que a empresa exporte, no prazo determinado (um ano, podendo ser prorrogado por período equivalente), seus produtos acabados, fabricados com aquelas matérias-primas importadas previamente.

A modalidade suspensão é geralmente utilizada por empresas que já possuem cultura exportadora. Uma vez que a empresa está segura quanto às suas exportações futuras, ela pode assumir o compromisso de exportar perante o governo e adquirir os insumos necessários sem o pagamento de tributos, já usufruindo do benefício no início do processo.

De acordo com a Portaria Secex nº 23, de 2011, outra vantagem do *drawback* suspensão é a possibilidade de comprar insumos sem tributação também no Brasil (operação conhecida como *drawback* verde-amarelo). A desvantagem fica por conta do compromisso assumido – a exportação. Se a empresa, por algum motivo qualquer, não concretizar as exportações previstas, fica obrigada a recolher os tributos outrora suspensos, acrescidos de multa e juros de mora.

Figura 2 - Fluxograma do *drawback* modalidade suspensão

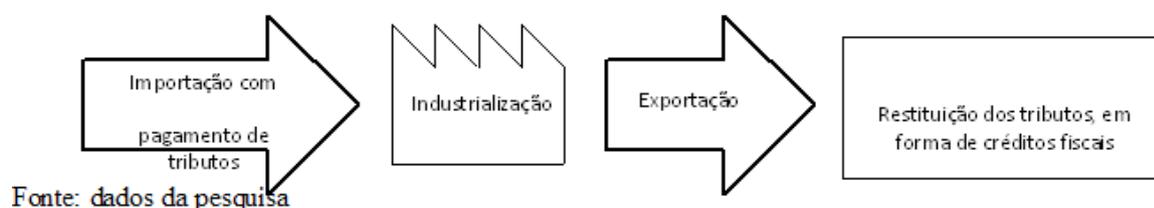


A última modalidade, restituição, conforme Sousa (2010), Vieira (2008) e Maluf (2000), possui o mesmo princípio da primeira (isenção): primeiro, exporta-se, e depois faz-se uso do benefício tributário. Neste caso, não é necessário proceder com uma nova compra após a exportação. Segundo Vieira (2008), aquilo que se pagou de tributos na importação anterior (na compra de insumos para a produção do lote exportado) é restituído à empresa.

Entretanto, na prática, a restituição não ocorre. O valor é disponibilizado à empresa em forma de créditos fiscais, que podem ser utilizados num futuro momento do recolhimento de tributos pela mesma.

A sua vantagem seria a mesma da modalidade isenção, e a principal dificuldade é a morosidade do processo. A burocracia e a lentidão do governo na concessão dos créditos fiscais às empresas que fazem jus aos mesmos desmotivam a sua utilização. Vale frisar também que, nesta modalidade, apenas o I.I. e o IPI são passíveis de restituição.

Figura 3 - Fluxograma da modalidade restituição:



Existem também algumas operações especiais nas quais é possível a utilização do benefício de *drawback*, assim descritas por Sousa (2010, p. 150 e 151):

I Drawback genérico: concedido exclusivamente na modalidade suspensão. Caracteriza-se pela discriminação genérica da mercadoria a importar e pelo seu respectivo valor.

II Drawback sem cobertura cambial: concedido exclusivamente na modalidade suspensão. Caracteriza-se pela não cobertura cambial, parcial ou total, da importação.

III Drawback solidário: concedido exclusivamente na modalidade suspensão. Caracteriza-se pela participação solidária de duas ou mais empresas industriais.

IV Drawback intermediário: concedido na modalidade suspensão e isenção. Caracteriza-se pela importação de mercadoria, por empresas fabricantes-intermediários, destinada a processo de industrialização de produto intermediário a ser fornecido a empresas industriais-exportadoras, para emprego na industrialização de produto final destinado à exportação.

Segundo Sousa (2010), Vieira (2008 e Maluf (2000), há ainda a existência de duas outras operações (*drawback* para embarcação e *drawback* para fornecimento no mercado interno), estas com fins bem específicos, não sendo necessárias detalhá-las nesta pesquisa.

O *drawback*, em qualquer uma das suas modalidades, é operacionalizado por meio do Ato Concessório. O Ato nada mais é do que a concessão, pelo governo, do direito de se comprar matérias-primas com uso dos benefícios do *drawback*, mediante promessa de exportação, ou exportação já realizada (dependendo da modalidade)¹.

Havendo interesse em utilizar o regime de *drawback*, a empresa deve fazer o pedido de Ato Concessório junto ao DECEX² e aguardar sua aprovação. Esta ocorrendo, a empresa está apta a iniciar as operações estipuladas no regime, usufruindo dos benefícios.

É prática de mercado o contato com os órgãos intervenientes no comércio exterior, a exemplo do DECEX, ser feito pela figura do despachante aduaneiro. O despachante é o representante legal da empresa perante os órgãos governamentais nas operações de comércio exterior, atuando, em nome da empresa, no contato direto com os agentes fiscalizadores. Desta forma, é comum que o despachante seja responsável pela confecção do pedido de Ato Concessório numa operação de *drawback*, baseado nas informações enviadas pela empresa.

1 Fonte: Portal Drawback

2 Departamento de Operações de Comércio Exterior

No que tange aos prazos, segundo Vieira (2008), tem-se, de acordo com cada modalidade:

No *drawback* suspensão, o prazo de validade do Ato Concessório será determinado pela data-limite para a efetivação da exportação. Esta data será compatível com o ciclo produtivo do bem a ser exportado. De acordo com a Portaria Secex nº 23, de 14 de julho de 2011, os impostos podem ficar suspensos pelo prazo de um ano a partir da data de concessão do regime, prorrogável por igual período.

No *drawback* isenção, o prazo de validade do Ato Concessório (ou seja, o período em que a empresa poderá importar mercadorias sob o benefício do regime) é de um ano, prorrogável por mais um ano.

Quanto às importações prévias, realizadas para industrialização dos produtos já exportados (base para a determinação do quê a empresa poderá importar, sem tributação, para repor seu estoque), a empresa poderá incluir, no pedido de Ato Concessório, todas aquelas importações que tiverem sido registradas nos últimos dois anos.

Realizadas as operações de importação ou exportação sob o amparo do regime, ou decorrido o prazo do Ato Concessório, extingue-se o regime de *drawback*. Os documentos que comprovam as operações realizadas, são, segundo Sousa (2010), Evangelista (2012), Junior (2012), Mazini (2012) e Alonso (2012), a Declaração de Importação (DI), o Registro de Exportação ou Registro de Exportação Simplificado (RE ou RES) averbado, e a Nota fiscal de venda no mercado interno (nos casos aplicáveis).

A empresa deve manter, em seu poder, tais documentos arquivados pelo prazo de cinco anos – prazo legal para alguma eventual fiscalização por parte do governo.

METODOLOGIA DE PESQUISA

Segundo Gil (1999), as pesquisas exploratórias trazem uma visão global de um determinado fato, proporcionando amplo conhecimento e possibilidade de desenvolvimento de conceitos e ideias para a formulação de futuras abordagens.

Nesta pesquisa será utilizada a metodologia qualitativa exploratória, uma vez que envolve um levantamento bibliográfico e possui a finalidade básica de desenvolver e esclarecer conceitos sobre o tema para possíveis estudos futuros vinculados ao mesmo.

Desta forma, são descritas as diversas modalidades do regime de *drawback*, e suas características, principais vantagens e desvantagens.

Serão coletados dados das operações da empresa Labtest Diagnóstica S/A, os quais serão base para a conclusão do estudo – a viabilidade da implementação do regime de *drawback* na empresa.

A coleta e a análise dos dados da empresa se justificam pelo fato de que é necessário conhecer os valores envolvidos nas operações de comércio exterior da empresa, a fim de que se encontre o montante gasto com tributos, e se possa estimar qual seria a economia em caso de utilização do

regime especial objeto da pesquisa.

ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

A Labtest exportou, no período de 12 meses analisado (Setembro de 2012 a Agosto de 2013), aproximadamente R\$ 1,2 milhão. Analisando o portfólio de produtos exportados, vê-se que a empresa concentrou suas vendas ao exterior em reagentes químicos, não havendo no período exportação de analisadores.

Os reagentes são produtos industrializados dentro da fábrica e envolvem, na sua maioria, a mistura de água, devidamente tratada para o processo, e produtos químicos, que são as matérias-primas compradas pela empresa. Cada reagente tem a sua estrutura, que descreve quais produtos compõem o produto final, assim como as quantidades usadas.

Para que seja verificada a viabilidade da implementação do regime especial de *drawback*, é preciso conhecer qual é o montante de tributos pago atualmente pela empresa que poderia deixar de ser recolhido ao usar-se o benefício. Para isto, analisa-se as operações de compra da empresa, identificando, dentro de cada uma delas, os tributos pagos.

Apesar do regime de *drawback* permitir, também, que se deixe de recolher tributos nas compras no mercado nacional (IPI e ICMS), estas não serão objeto do estudo, uma vez que estes tributos são passíveis de crédito pela empresa, não representando custo direto. Da mesma maneira, os demais tributos aplicáveis na importação (IPI, ICMS, PIS e COFINS) também não terão seus valores considerados. Desta forma, se considerará apenas o valor do Imposto de Importação para efeito de cálculo do ganho financeiro.

Conhecida a estrutura (composição) dos reagentes fabricados e exportados pela empresa, se destacarão os itens importados, objeto de interesse da pesquisa. Sabendo-se também a quantidade exportada de cada produto, é possível conhecer a exata quantidade de materiais importados empregados naqueles produtos exportados.

Coletando dados das importações da empresa, é possível saber quanto se pagou de I.I. (Imposto de Importação) para cada um dos materiais importados outrora usados na produção dos reagentes vendidos ao exterior (conforme Tabela 1).

Para o trabalho de emissão do Ato Concessório, e vínculo das importações e exportações ao mesmo, se faz necessária a contratação dos serviços de um despachante aduaneiro. Em consulta ao mercado, tem-se o valor de um salário mínimo como custo para a prestação do serviço – este custo deve ser considerado no estudo.

Tabela 1 – Valores exportados (12 meses):

| Período | Volume exportado | Imposto de Importação “exportado” |
|---------------------|------------------|-----------------------------------|
| Set/2012 a Ago/2013 | R\$ 1,2 milhão | R\$ 13,5 mil |

Fonte: Labtest Diagnóstica S/A

O valor de R\$ 13,5 mil mencionado, referente ao valor do Imposto de Importação pago nas compras de materiais que foram industrializados e exportados, seria aquele que efetivamente representaria ganho financeiro para a empresa.

Quanto aos outros impostos, é importante mencionar que haverá, com os mesmos, mudança na forma de recolhimento. Deixar-se-á de recolher os tributos no ato da importação, não gerando então crédito tributário para a empresa. Esta alteração é benéfica para o fluxo de caixa da companhia, uma vez que não haverá o adiantamento do valor dos tributos ao governo.

Na rotina operacional da empresa, a utilização do regime de *drawback* não caracterizará grandes mudanças. A equipe hoje existente seria capaz de gerenciar as operações, bastando a contratação dos serviços de um despachante aduaneiro para operacionalizar o processo. Desta forma, tem-se o cenário previsto em 12 meses de utilização do regime:

Tabela 2 – Simulação de utilização do regime de *drawback*:

| Período | 12 meses |
|---|---------------|
| Ganho financeiro (I.I. passível de isenção/suspensão/restituição) | R\$ 13.500,00 |
| Custo operacional (despachante aduaneiro) | (R\$ 678,00) |
| Ganho efetivo (Ganho – Custo) | R\$ 12.822,00 |

Fonte: Labtest Diagnóstica S/A

Ao analisar as opções disponíveis do regime (isenção, suspensão e restituição), os benefícios e desvantagens de cada uma, deve ser levado em conta o perfil da empresa e a segurança quanto à previsão das futuras exportações.

CONCLUSÃO

A decisão pela utilização do regime deve ser baseada na estimativa do ganho financeiro que a empresa terá, sendo este seu objetivo principal. Evidenciado o mesmo, conclui-se ser viável a implementação do regime de *drawback* na Labtest. Por representar a operação mais segura e simples, entende-se que a modalidade *drawback* isenção é a mais adequada. Como a empresa já possui exportações comprovadas, basta a abertura do Ato Concessório para que se dê início às importações com isenção de tributos, havendo assim a rápida efetivação do ganho financeiro.

Do ponto de vista da operação, a empresa terá que contar com despachante aduaneiro especializado e confiável, uma vez que será transferida a ele a operacionalização do regime. É extremamente importante também um eficaz gerenciamento dos processos dentro da área de Compras Internacionais da empresa, para que os processos vinculados ao regime sejam identificados e prontamente recuperáveis em caso de posterior fiscalização dos órgãos governamentais.

Sugere-se, na temática do *drawback*, que futuras pesquisas abranjam, de forma clara, as vantagens e desvantagens de cada uma das modalidades, detalhando prós e contras, e determinando a relação das mesmas aos diversos perfis de empresas. Dentro da Labtest Diagnóstica S/A, sugere-se aprofundar o estudo em outros regimes especiais, vinculados ou não ao comércio exterior, para que se verifique a possibilidade de a empresa usufruir de outros benefícios concedidos pelo governo, em qualquer de uma de suas esferas.

REFERÊNCIAS

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia; CASTRO, José Augusto de. **Exportação – Aspectos Práticos e Operacionais + Análise da Tributação na Importação e na Exportação**. São Paulo: Aduaneiras, 2011. 302 p.

BRASIL, Banco do S/A. Disponível em <<http://www.bb.com.br/portalbb/page3,8105,8132,21,0,1,1.bb>> acesso em 27 de outubro de 2013 às 19:30h.

BRASIL. **Decreto-lei nº 37**, de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos-leis/DecLei3766.htm>> acesso em 10 de novembro 2013 às 14:10h.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> acesso em 4 de novembro de 2013 às 19:40h.

BRASIL. **Portaria Secex nº 23, de 14 de julho de 2011**. Dispõe sobre operações de comércio exterior. Disponível em <www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1311100642.pdf> acesso em 7 de novembro de 2013 às 20:15h.

CLEMENTE, Fabiane *apud* GIL, A. C. (2007). **Pesquisa qualitativa, exploratória e fenomenológica: Alguns conceitos básicos**. Disponível em <<http://www.administradores.com.br/informe-se/artigos/pesquisa-qualitativa-exploratoria-e-fenomenologica-alguns-conceitos-basicos/14316/>> acesso em 19 de novembro de 2013 às 13:15h.

EVANGELISTA, Armindo Aparecido. JUNIOR, Nelson Alonso. MAZINI, Valter.

ALONSO, Vera Lucia Chaves. **Drawback integrado como regime aduaneiro especial para exportações brasileiras**. Disponível em <http://www.convibra.org/upload/paper/2012/36/2012_36_4509.pdf> acesso em 20 de novembro de 2013 às 13:30h.

KUNZLER, Jacob. **Mercosul e comércio exterior**. São Paulo: Aduaneiras, 1999. 257 p.

MALUF, Sâmia Nagib. **Administrando o comércio exterior do Brasil**. São Paulo: Aduaneiras, 2000. 302 p. Portal Drawback. Disponível em <http://www.regimedrawback.com.br/interno.php?secao=oquee_visao#> acesso em 27 de outubro de 2013 às 21:20h.

PORTAL TRIBUTÁRIO Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/drawbackverdeamarelo.htm>> acesso em 4 de novembro de 2013 às 19:05h.

RECEITA FEDERAL, do Brasil. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aduana/drawback/regime.htm>> acesso em 28 de outubro de 2013 às 20:10h.

SOUSA, José Meireles de. **Gestão do comércio exterior: exportação/importação**. São Paulo: Saraiva, 2010. 191 p.

VIEIRA, Aquiles. **Importação: práticas, rotinas e procedimentos**. São Paulo: Aduaneiras, 2008. 240 p.