



UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E
DESENVOLVIMENTO

DACELINDA DANIELA SOBRINHA

**REGIME ADUANEIRO DE *DRAWBACK*: ESTUDOS DE CASO SOBRE A
EXPORTAÇÃO DA FRUTICULTURA DE MELÃO NO RIO GRANDE DO NORTE**

RECIFE
2023

DACELINDA DANIELA SOBRINHA

**REGIME ADUANEIRO DE *DRAWBACK*: ESTUDOS DE CASO SOBRE A
EXPORTAÇÃO DA FRUTICULTURA DE MELÃO NO RIO GRANDE DO NORTE**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Administração e Desenvolvimento da Universidade Federal Rural de Pernambuco (PPAD/UFRPE), como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre.

Linha de pesquisa: Políticas públicas e Desenvolvimento Rural Sustentável.

Orientador (a): Professor, Leonardo Ferraz Xavier. Doutor.

Co-orientador (a): Professor, Sérgio Luiz Pedrosa Silva. Doutor.

RECIFE
2023

ATA DE DEFESA



UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E DESENVOLVIMENTO


Ata da banca da Dissertação de Mestrado da aluna **DACELINDA DANIELA SOBRINHA** do Programa de Pós-Graduação em Administração e Desenvolvimento.

Aos vinte e um dias do mês de julho do ano de dois mil e vinte e três, às 14h, através de plataforma virtual de videoconferência, presente a Banca Examinadora composta pelo Prof. Dr. LEONARDO FERRAZ XAVIER – PADR/UFRPE (Presidente), pelo Prof. Dr. ANDRÉ DE SOUZA MELO – PPAD/UFRPE (Examinador Interno) e pela Prof.^a Dr.^a WENYKA PRESTON LEITE BATISTA DA COSTA (Examinadora Externa/UERN), deu-se início à defesa de dissertação do trabalho intitulado **ANÁLISE DA EXPORTAÇÃO DA FRUTICULTURA DE MELÃO NO RIO GRANDE DO NORTE, COM BASE NA UTILIZAÇÃO DO REGIME ADUANEIRO DE DRAWBACK** da aluna DACELINDA DANIELA SOBRINHA.


O Prof. Dr. LEONARDO FERRAZ XAVIER, Presidente da Banca, deu abertura às atividades, passando a palavra à mestranda, que apresentou sua dissertação e considerações. Ao fim, os demais membros da Banca Examinadora procederam à arguição oral, às suas contribuições e aos esclarecimentos pertinentes ao trabalho.

Concluída a sessão, a banca retirou-se para deliberar, resolvendo aprovar, com conceito “**A**” (aprovada) a referida dissertação, tendo a mestranda o prazo de 60 (sessenta) dias para fazer as alterações propostas pela banca, conforme o Regimento Geral dos Cursos de Pós-Graduação desta IES. Após a realização de tais procedimentos, estará apta a receber o Título de Mestre em Administração e Desenvolvimento.

Finalizados os trabalhos às 15h30, lavra-se a presente ATA que será assinada por todos os presentes.

Documento assinado digitalmente
 LEONARDO FERRAZ XAVIER
 Data: 25/07/2023 17:21:37-0300
 Verifique em <https://validar.iti.gov.br>


Prof. Dr. LEONARDO FERRAZ XAVIER

Documento assinado digitalmente
 ANDRÉ DE SOUZA MELO
 Data: 25/07/2023 12:06:33-0300
 Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Dr. ANDRÉ DE SOUZA MELO

Documento assinado digitalmente
 WENYKA PRESTON LEITE BATISTA DA COSTA
 Data: 22/07/2023 11:51:51-0300
 Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof.^a Dr.^a WENYKA PRESTON LEITE BATISTA DA COSTA

Documento assinado digitalmente
 DACELINDA DANIELA SOBRINHA
 Data: 25/07/2023 16:01:36-0300
 Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

DACELINDA DANIELA SOBRINHA

RECIFE
2023

A “Deus”, por ser essencial em minha vida,
e aos meus amados pais, Maria das Dores
da Silva e Francisco Daniel Sobrinho,
sempre presente nessa longa jornada.

AGRADECIMENTOS

O final deste mestrado representa a concretização de um sonho. Concluir uma dissertação é um trabalho longo e coletivo, é um processo de construção. Agradeço todos os amigos e colegas que, de alguma forma, contribuíram nesse processo.

Primeiramente agradeço a Deus, pela sabedoria e principalmente, por me dar força para finalizar mais uma etapa da minha vida acadêmica.

Agradeço ao meu orientador, Professor Doutor Leonardo Ferraz Xavier, pela paciência, ponderação e ensinamentos ministrados para o desenvolvimento acadêmico e concretização desta dissertação.

Ao meu co-orientador Professor Doutor Sérgio Luiz Pedrosa Silva, pela dedicação, tranquilidade, parceria, apoio e ensinamentos ministrados que foram fundamentais no desenvolvimento e finalização desta dissertação.

Meus sinceros agradecimentos a todos os professores que favoreceram para o meu enriquecimento intelectual, contribuindo para a minha formação acadêmica e profissional, em especial aos docentes do Programa de Pós-graduação em Administração e Desenvolvimento — UFRPE. Especialmente à Professora Doutora Ana Regina Ribeiro, ao Professor Doutor André de Souza Melo e ao Professor Doutor Tales Wanderley Vital.

Agradeço às empresas exportadoras de melão do estado do Rio Grande do Norte por concederem a oportunidade e se colocarem à disposição no desenvolvimento dessa pesquisa de dissertação.

A minha família, por apoiar durante toda a formação acadêmica. A minha amada mãe, Maria Das Dores da Silva e ao meu pai, Francisco Daniel Sobrinho, que ensinaram o valor da educação e apoiaram-me em minhas decisões. Agradeço também o apoio do meu irmão, Darcione Daniel da Silva.

Agradeço a Kergionaldo Pires Fernandes Soares, meu companheiro, amigo, namorado, parceiro. Sua paciência, compreensão, cuidado e apoio incondicional durante os momentos difíceis dessa caminhada foram fundamentais para que eu pudesse chegar ao final.

“Creio firmemente em uma lei de compensação. As verdadeiras recompensas são sempre proporcionais ao esforço e aos sacrifícios feitos”.

(Nikola Tesla)

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal Rural de Pernambuco
Sistema Integrado de Bibliotecas
Gerada automaticamente, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- S677r Daniela Sobrinha , Dacelinda
REGIME ADUANEIRO DE DRAWBACK: ESTUDOS DE CASO SOBRE A EXPORTAÇÃO DA
FRUTICULTURA DE MELÃO NO RIO GRANDE DO NORTE / Dacelinda Daniela Sobrinha . - 2023.
84 f. : il.
- Orientador: Leonardo Ferraz Xavier.
Coorientador: Sergio Luiz Pedrosa Silva.
Inclui referências e apêndice(s).
- Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal Rural de Pernambuco, Programa de Pós-Graduação em
Administração e Desenvolvimento Rural, Recife, 2023.
1. Drawback. 2. Planejamento tributário. 3. Fruticultura. 4. Melão. I. Xavier, Leonardo Ferraz, orient. II.
Silva, Sergio Luiz Pedrosa, coorient. III. Título

CDD 338.1

RESUMO

A pesquisa visa analisar a adoção e o nível de conhecimento sobre o regime aduaneiro de drawback entre exportadores de melão do Estado do Rio Grande do Norte – RN. Segundo os dados do ComexStat (2022), a região Nordeste contabilizou 95 mil toneladas de melão exportado, com ênfase para o Estado do RN com aproximadamente 63 mil toneladas, apenas no primeiro semestre de 2022. Destaca-se que o drawback é uma política pública de incentivo fiscal aduaneira. As principais fundamentações deste estudo são a Lei do Regime Aduaneiro de Drawback n.º 37/1996, o Regulamento Aduaneiro (Decreto n.º 6.759/2009 e Decreto 8.010/2013), como também a Lei do Sistema Tributário Nacional n.º 5.172/1996 e o Código Tributário Nacional (Lei n.º 104/2001). A metodologia configura-se como descritiva e, quanto aos procedimentos técnicos, a pesquisa é documental, com realização de estudo de caso, de abordagem qualitativa do problema, e tendo ainda como objeto da análise websites de órgãos públicos federais e estaduais, e entidades privadas. Os resultados dessa pesquisa evidenciaram a adoção do drawback como redutor de gastos. Averiguou-se que nas empresas analisadas, ao adotar esse regime aduaneiro de drawback há uma redução de 89,50% dos gastos e impostos associados à importação de insumos. Quando utilizado esse regime, a redução do custo total na importação chega a 34,35%. Identificou-se o nível de conhecimento dos exportadores pesquisados acerca do regime, demonstrando a relevância do planejamento tributário com base nos tipos e nas modalidades de drawback.

Palavras-chave: *drawback*; planejamento tributário; fruticultura; melão.

ABSTRACT

The research aims to analyze the adoption and the level of knowledge about the drawback customs regime among melon exporters in the State of Rio Grande do Norte — RN. According to data from ComexStat (2022), the Northeast region accounted for 95,000 tons of melon exported, with emphasis on the State of RN with approximately 63,000 tons, just in the first half of 2022. It is noteworthy that the drawback is a public policy of customs tax incentive. The main foundations in this study are the Drawback Customs Regime Law n.º 37/1996, the Customs Regulation (Decree n.º 6.759/2009 and Decree 8.010/2013), as well as the National Tax System Law No. 5.172/1996 and the National Tax Code (Law No. 104/2001). The methodology is descriptive and, as for the technical procedures, the research is documentary, with a case study, a qualitative approach to the problem, and also having as object of analysis websites of federal and state public agencies, and private entities. The results of this research showed the adoption of the drawback as a cost reducer. It was found that in the analyzed companies, when adopting this drawback customs regime there is a reduction of 89.50% of the expenses and taxes associated with the import of inputs. When this regime is used, the reduction in the total cost of imports reaches 34.35%. The level of knowledge of the surveyed exporters about the regime was identified, demonstrating the relevance of tax planning based on the types and modalities of drawback.

Keywords: drawback; tax planning; fruit growing; melon.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Diagrama dos principais destinos das exportações do melão potiguar participantes da pesquisa.....	45
Figura 2: Diagrama das principais informações do questionário, relativas à escolha da modalidade de <i>drawback</i>	50
Figura 3: Gráfico das percepções dos exportadores de melão potiguar participantes da pesquisa, acerca do entendimento sobre o <i>drawback</i>	52
Figura 4: Diagrama das redes de relacionamento dos códigos.....	64
Figura 5: Gráfico da análise de gastos com importação de insumos sem <i>drawback</i>	66
Figura 6: Gráfico da análise dos tributos e demais gastos.....	67
Figura 7: Gráfico dos gastos de uma importação de insumos com o uso do incentivo do <i>drawback</i>	68
Figura 8: Gráfico da análise dos impostos sem <i>drawback</i>	69
Figura 9: Gráfico dos gastos associados à importação de insumos para a produção de melão com e sem <i>drawback</i> no custo total da operação.....	70
Figura 10: Gráfico da importação total dos insumos.....	71
Figura 11: Gráfico dos tipos de produtos importados.....	72

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Modalidades do Regime de <i>Drawback</i>	16
Quadro 2: Função dos impostos brasileiros.....	23
Quadro 3: Tipos de regime de tributação empresarial.....	24
Quadro 4: Legislação Básica sobre Empresas Comerciais Exportadoras/ <i>Trading Companies</i>	30
Quadro 5: Órgãos anuentes na importação.....	33
Quadro 6: Rol dos tipos de regimes aduaneiros especiais.....	36
Quadro 7: Aplicação dos questionários nas empresas exportadoras participantes da amostra.....	40
Quadro 8: Instrumentos de pesquisa.....	40
Quadro 9: Entrevista das empresas exportadoras participantes da amostra.....	41
Quadro 10: Porte das empresas exportadoras do melão potiguar participantes da pesquisa.....	43
Quadro 11: Período de exportação com e sem <i>drawback</i> das empresas participantes da pesquisa.....	47
Quadro 12: <i>Drawback</i> das empresas exportadoras do melão potiguar participantes da pesquisa.....	48
Quadro 13: Quantidade total de códigos por exportadora.....	63
Quadro 14: Faturamento das empresas exportadoras do melão potiguar.....	65

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Exportação do melão no primeiro semestre de 2022.....	21
Tabela 2: Estados do Nordeste exportadores de melão, primeiro semestre de 2022.....	21
Tabela 3: Produção e mercado das exportadoras de melão potiguar participantes da pesquisa.....	44
Tabela 4: Quantitativo de continentes e países destinos das exportações do melão potiguar das empresas participantes da pesquisa.....	46

SUMÁRIO

1 Introdução	14
1.1 Contextualização do tema	15
1.2 Apresentação da problemática	17
1.3 Objetivos	18
1.3.1 Objetivo geral	18
1.3.2 Objetivos específicos	18
1.4 Justificativa e relevância	18
2 Fundamentação teórica	20
2.1 Exportação da fruticultura do melão no Brasil, no Nordeste e no Rio Grande do Norte	20
2.2 Planejamento Tributário: regime aduaneiro de drawback e outras modalidades	22
2.2.1 Comércio exterior	27
2.2.2 Exportação	28
2.2.3 Importação	32
2.2.4 <i>Drawback</i>	34
2.2.5 Estudos aplicados relacionados com o tema	36
3 Procedimentos metodológicos	39
4 Resultados e Discussão	43
4.1 Caracterização das empresas sondadas e os destinos das exportações	43
4.2 O <i>drawback</i> nas empresas sondadas	46
4.3 Percepção dos exportadores sondados, acerca do regime aduaneiro <i>drawback</i>	49
4.3.1 Percepções dos exportadores sondados, acerca da escolha da modalidade de <i>drawback</i>	50
4.3.2 Percepções dos exportadores sondados, com base em indicadores para o entendimento acerca do <i>drawback</i>	51
4.3.3 Percepções dos exportadores sondados, acerca das exportações e importações utilizando o <i>drawback</i>	56
4.4 Codificações das entrevistas utilizando o Atlas.ti	62
4.5 Participação do <i>drawback</i> no faturamento das exportaras	65
4.6 Despesas com e sem <i>drawback</i>	66
5 Conclusão	73
Referências	76
Apêndice A	83

1 Introdução

O agronegócio brasileiro vem obtendo destaque na balança comercial, com saldo positivo acumulado de US\$43,7 bilhões no período de janeiro a abril de 2022. As exportações do setor apresentaram um aumento de 34,9%, com relação ao mesmo período do ano anterior (janeiro a abril de 2021). Já as importações registram estabilidade, com alta de 0,7% em relação ao mesmo período do ano de 2021. Nesse contexto, a alta do valor das exportações, em parte, deve-se à elevação dos preços internacionais das *commodities* (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA, 2022).

O agronegócio distingue-se pelo conjunto de atividades econômicas e, dentre essas atividades, vale ressaltar a relevância da fruticultura. A fruticultura brasileira destaca-se como o terceiro maior produtor mundial de frutas, com mais de 2,5 milhões de hectares cultivados. A produção chega a R\$ 33 milhões e o setor detém aproximadamente 16% da mão de obra do agronegócio brasileiro (ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS PRODUTORES EXPORTADORES DE FRUTAS E DERIVADOS, 2019).

Apesar de possuir essa enfática posição, o país exporta apenas 3% de toda a fruta produzida, ocupando somente a 23ª posição mundial entre países exportadores. Boa parte da produção brasileira é comercializada no mercado interno, demonstrando uma disparidade no que tange à relação de frutas produzidas e exportadas, mostrando um potencial de crescimento que pode elevar as receitas das exportações brasileiras (ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS PRODUTORES EXPORTADORES DE FRUTAS E DERIVADOS, 2019).

Como um potencial entrave, destaca-se que os exportadores se deparam com elevadas cargas tributárias. Com efeito, no país, estima-se que sua Carga Tributária Bruta tenha representado 33,9% do PIB, em 2021, representando um aumento de 2,1 pontos percentuais em relação ao ano de 2020, que correspondia a 31,76% (BRASIL, 2022). Mediante a esse desafio, as diversas atividades econômicas devem buscar alternativas que agreguem valor e diminuam os custos dos produtos ou serviços.

O incentivo fiscal conhecido por *Drawback* representa uma dessas alternativas. Trata-se de um regime aduaneiro especial, instituído pelo Decreto Lei n.º 37/1996, no art. 78. Deste então, com o uso desse regime, permite-se a redução e/ou desoneração da carga tributária incorridos pelos empresários brasileiros, desde que pactuado o

compromisso de exportação. O *Drawback* é uma política pública que incentiva as exportações brasileiras visando reduzir os custos de produção dos produtos a serem exportados, aumentando a competitividade no mercado internacional (BRASIL, 2022).

Na atual conjuntura da competitividade econômica mundial, cada vez mais as empresas não competem somente no mercado interno, mas também no internacional, cabendo aos administradores, gerentes e contadores identificar tomadas de decisões e escolhas assertivas para a empresa, buscando qual o negócio mais vantajoso na legislação, nas normas e nos decretos vigentes, visando beneficiar a empresa.

1.1 Contextualização do tema

Na produção rural, o Nordeste brasileiro consegue se sobressair no cultivo de frutas. Especificamente, de acordo com dados do ComexStat (2022), o estado do Rio Grande do Norte exportou aproximadamente 173 mil toneladas de melões frescos, alcançando um valor de US\$103 milhões, sendo 63% do total exportado em todo o Brasil, no ano de 2021. Dessa forma, o estado se sobressai como o maior exportador de melão do país.

Algumas características justificam o desempenho do estado nessas exportações. Dentre esses fatores, está a migração de produtores de melão do Ceará para o Rio Grande do Norte, em virtude das prolongadas estiagens que inviabilizaram o cultivo naquela região. Além disso, o Rio Grande do Norte possui lençol freático no entorno das cidades Mossoró e Assú, sendo um dos lençóis mais ricos do estado, o que o torna um ponto atrativo para esses produtores se instalarem nessa região, dada a abundância desse recurso natural (ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS PRODUTORES EXPORTADORES DE FRUTAS E DERIVADOS, 2019).

Diante do significativo movimento das exportações, suscita-se que o planejamento tributário esteja presente no cotidiano dessas empresas. Nesse aspecto, o regime aduaneiro de *drawback* é um mecanismo ideal para incentivo às exportações, que minimiza o custo dos produtos destinados à venda ao mercado externo e eleva a competitividade dos produtos nacionais no mercado internacional (CONEXOS, 2022).

O Regime Aduaneiro de *Drawback*, conhecido popularmente como *drawback*, é um dos mais antigos incentivos à exportação, instituído em novembro de 1966 pelo Governo Federal, através do Decreto Lei n.º 37/1966, e aperfeiçoado por diversas

normas, decretos e leis posteriores. O regime dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Nesse contexto, existem modalidades que concedem a isenção, a suspensão e a restituição de alguns impostos para insumos importados, os quais são utilizados em produtos destinados à exportação (BRASIL, 1966).

Assim, o regime aduaneiro de drawback, Lei n.º 37/1966, está inserido no regulamento aduaneiro, sendo o Decreto n.º 6.759/2009. O art. 307 deste decreto já faz a identificação dos regimes aduaneiros em especial, trazendo características para todos e tratando sobre a suspensão dos impostos (BRASIL, 1966; 2009).

Conforme o Decreto n.º 8.010/2013, o art. 383 dispõe que o “*regime de drawback é considerado incentivo à exportação, e pode ser aplicada nas seguintes modalidades*”, os quais são: suspensão, isenção e restituição. Vale salientar que as modalidades de suspensão e isenção são administradas pela Secretaria de Comércio Exterior (SECEX), e a restituição compete à Receita Federal do Brasil (RFB) (BRASIL, 2013, 2014).

Em síntese, as três modalidades de *drawback* e suas principais características estão descritas no Quadro 1.

Quadro 1: Modalidades do Regime de Drawback

Modalidade	Legislação	Características
Suspensão	Lei n.º 37/1966, art. 78, caput, inciso II; Lei n.º 11.945/2009, art. 12, caput; e pelo Decreto n.º 8.010/2013, art. 383	Permite a suspensão do pagamento de imposto de importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da contribuição para o PIS/PASEP Importação e da COFINS Importação, de forma combinada ou não, com a aquisição no mercado interno, de mercadoria para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado .
Isenção	Lei n.º 37/1966, art. 78, caput, inciso III; Lei n.º 12.350/2010, art. 31, caput; e Decreto n.º 8.010/2013, art. 383	Permite a isenção do imposto de importação e a redução a zero do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da contribuição para o PIS/PASEP, da contribuição para o PIS/PASEP Importação e da COFINS Importação, na importação, de forma combinada ou não com a aquisição no mercado interno, de mercadoria equivalente à empregada ou consumida na industrialização de produtos exportado .
Restituição	Lei n.º 37/1966, art. 78, caput, inciso I; Decreto n.º 8.010, de 2013, art. 383	Permite a restituição, total ou parcial, dos tributos pagos na importação de mercadoria exportada, após beneficiamento, ou utilização na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada .

Fonte: Adaptado de Brasil (1966; 2009; 2010; 2013). Grifos da autora.

Nesse sentido, pode-se destacar incentivos sobre a arrecadação dos seguintes tributos: Imposto de Importação (II); Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); Imposto sobre Produto Industrializados (IPI); Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM); Programa de Integração Social (PIS); e o Programa de Formação do Servidor Público (PASEP); contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); e demais taxas atreladas a prestação de serviços (BRASIL, 2020).

1.2 Apresentação da problemática

No estudo realizado Pereira *et al.* (2021), acerca do *drawback* nas empresas de capital aberto listadas na Bolsa, Brasil Balcão [B³], os pesquisadores destacaram que não foi possível confirmar se o mecanismo de *drawback* pode ser utilizado como ferramenta para o crescimento empresarial. Desse modo, os autores sugerem um estudo de caso com análise detalhada nas empresas que utilizam o regime aduaneiro de *drawback*.

Na pesquisa de Almeida *et al.* (2019), é destacada a dificuldade de realizar a pesquisa com apenas uma empresa do setor de fruticultura do RN, como também as respostas obtidas foram sucintas, sem detalhamento sobre o regime aduaneiro de *drawback*. Assim, Almeida *et al.* (2019) sugerem ampliar o número de empresas na pesquisa para que se possa obter mais resultados sobre a utilização, limitações e dificuldades do regime aduaneiro de *drawback*.

Dada a contextualização do tema, surge o seguinte questionamento: Qual a adoção e o nível de conhecimento sobre o regime aduaneiro de *drawback* entre os exportadores de melão no estado do Rio Grande do Norte? Dessa forma, este trabalho visa analisar a adoção e o nível de conhecimento sobre o *drawback* entre os exportadores da fruticultura de melão no Rio Grande do Norte, analisando o regime de tributação em questão e o planejamento tributário.

A análise contemplará suas modalidades e seu embasamento legal, as formas de comercialização do melão e o direcionamento das exportações com base no *drawback*. Também serão importantes as possibilidades de redução de custos tributários no processo de comercialização da fruticultura do melão, evidenciando a relevância do planejamento tributário no processo de comercialização.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

Analisar a adoção e o nível de conhecimento sobre o regime de *drawback* entre exportadores de melão no Rio Grande do Norte.

1.3.2 Objetivos específicos

- I) Descrever o regime de tributação em questão, com base em suas modalidades e embasamento legal;
- II) Analisar as formas de comercialização do melão e o direcionamento das exportações com base no *drawback*;
- III) Apresentar a possibilidade de redução de custos tributários no processo de comercialização da fruticultura do melão;
- VI) Evidenciar a relevância do planejamento tributário no processo de comercialização.

1.4 Justificativa e relevância

De acordo com Almeida *et al.* (2019) o *drawback* é relevante por ser um incentivo fiscal aduaneiro que impacta positivamente nas operações financeiras da empresa, trazendo reduções significativas nos custos dos produtos a serem importados e utilizados, com sua comprovação ao governo federal, sendo o produto final exportado com a suspensão ou isenção dos impostos.

Já na análise sistemática realizada por Nery *et al.* (2019), destacam-se as limitações da pesquisa, que foram encontrados poucos estudos disponíveis *on-line* sobre o regime aduaneiro de *drawback*, o que foi considerado pelos autores um fator limitante da revisão sistemática. Outro fator importante apresentado pelos autores, são as pesquisas analisadas com as empresas localizadas, principalmente, nas regiões Sul e Sudeste do Brasil, sendo poucas nas demais regiões do país.

Nesse contexto, a pesquisa torna-se relevante ao proporcionar a análise da política pública tributária do regime aduaneiro de *drawback* acerca da exportação desse bem agrícola pelo Rio Grande do Norte. Nesse sentido, apesar do estado ser o maior exportador de melão do país, surge a necessidade de incrementar o estudo e as discussões sobre essa temática, com enfoque direcionado ao desenvolvimento

local alavancado por empresas produtoras de melão.

Ao dissertar sobre as modalidades de elisão fiscal para a fruticultura do melão, discutindo a adoção ou não desse regime aduaneiro de *drawback* e o nível de conhecimento do regime, entre os produtores e exportadores do melão potiguar, tem-se então a relevância desse estudo.

Ressalta-se que o estado do Rio Grande do Norte destaca-se como o maior produtor de melão do Brasil, exportando cerca de 173 mil toneladas de melões frescos, chegando ao valor de US\$ 103 milhões, correspondendo a 63% do total exportado pelo país no ano de 2021 (COMEXSTAT, 2022).

2 Fundamentação teórica

Nesta seção são apresentados os principais conceitos, ideias e argumentos que nortearão a pesquisa. Dentre esses, estão dispostas as conceituações de fruticultura, comércio exterior, importação e exportação, leis tributárias, planejamento tributário, bem como as ramificações, considerando os fatores que estão inclusos direta e indiretamente ao *drawback*.

2.1 Exportação da fruticultura do melão no Brasil, no Nordeste e no Rio Grande do Norte

Mundialmente, a produção do melão atingiu 28.468 milhões de toneladas, ocupando, assim, uma área de 1.068.238 milhões de hectares, alcançando uma produtividade média de 26,6 toneladas por hectare (FAO, 2020). Por sua vez, o Brasil possui mais de 23.827 de hectares com área plantada, e uma produção de 614 mil de toneladas, assim alcançando uma produtividade de 25,8 toneladas por hectare (FAO, 2020).

Em 2020, o Brasil foi o terceiro maior exportador de melão no mundo, com 236.259 toneladas, atrás apenas da Espanha (435.708 toneladas) e da Guatemala (341.428 toneladas) (FAO, 2020).

Segundo a Associação Brasileira dos Produtores e Exportadores de Frutas e Derivados (ABRAFRUTAS, 2022), o Brasil conseguiu ampliar as vendas à União Europeia (UE) devido a problemas climáticos que reduziram a oferta do melão da América Central. Esse fator fez com que o melão brasileiro alcançasse um desempenho positivo nas exportações no primeiro semestre do ano de 2022. O volume e a receita cresceram 9% e 7% respectivamente, para 94,1 mil toneladas e US\$ 56,1 milhões nos embarques do meloeiro.

Com base nos dados do sistema AgroStat (2022), do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), e do ComexStat, a tabela 1 apresenta as quantidades e os valores em dólar de exportação de melão para o primeiro semestre de 2022, tendo a sua presença registrada em todas as regiões do país, mas com amplo destaque para o Nordeste.

Tabela 1: Exportação do melão no primeiro semestre de 2022

Regiões brasileiras	Quantidade de melão (kg)	Valor (US\$)
Norte	9.237	11.856
Nordeste	95.000.204	57.339.259
Sudeste	186.909	181.093
Sul	136.765	120.162
Centro-Oeste	2.496	4.341

Fonte: ComexStat (2022); MAPA, AgroStat (2022).

Como observado, a região Nordeste consegue se sobressair das demais regiões brasileiras e segue com a maior quantidade de melão exportado, contabilizando 95 mil toneladas, conseguindo chegar ao valor de US\$57,3 milhões. Logo em seguida, como segunda maior exportadora do meloeiro, a região Sudeste do Brasil, exportando 186.909 kg e obtendo o valor de US\$181.093. Já a região que menos exporta a fruticultura do melão é a região Centro Oeste brasileira, correspondendo a 2.496 kg de melão, com valor de apenas US\$ 4.341 (COMEXSTAT, 2022; AGROSTAT, 2022).

Ressalta-se que o estado do Rio Grande do Norte consegue se destacar como maior exportador de melão no Brasil. Na tabela 2, são apresentados os valores das exportações em quantidades e valores em dólar, referentes a cada estado da região Nordeste do Brasil.

Tabela 2: Estados do Nordeste exportadores de melão, primeiro semestre de 2022

Estados da região nordeste	Quantidade de melão (kg)	Valor (US\$)
Rio Grande do Norte	63.072.214	35.762.918
Ceará	24.670.918	17.100.085
Paraíba	18.746	17.765
Pernambuco	6.930.951	4.325.690
Alagoas	3.648	4.163
Sergipe		
Bahia	282.319	100.836
Piauí		
Maranhão	21.408	27.802
Total	95.000.204	57.339.259

Fonte: ComexStat (2022); AgroStat (2022).

Como já destacado, a região Nordeste se destaca com a maior quantidade de melão exportado do país, com ênfase para o estado do Rio Grande do Norte. Na região, a exportação de melão tem a sua presença registrada em quase todos os

estados do nordeste, exceto nos estados do Sergipe e Piauí, que não apresentam registros de exportações da fruticultura do melão no primeiro semestre do ano de 2022.

Ainda segundo os dados do ComexStat (2022) e AgroStat (2022), as exportações do estado do Rio Grande do Norte, neste primeiro semestre de 2022, tiveram como principais destinos do melão: Espanha, com 25.875.476 kg; Holanda, com 17.938.661 kg; Reino Unido, com 13.811.404 kg; e Itália, com 1.645.778 kg. Em menor escala, o meloeiro também chega aos Emirados Árabes, além dos países da América Latina e da América do Norte.

2.2 Planejamento tributário: regime aduaneiro de *drawback* e outras modalidades

Em um sentido amplo, o planejamento tributário tem por objetivo a redução dos encargos fiscais, ou seja, diminuir a carga tributária, reduzindo a base de cálculo ou a alíquota do tributo antes da ocorrência do fato gerador, consistindo no estudo de caminhos lícitos de formalização jurídica de determinada operação (CHIEREGATO et al., 2010).

Segundo Young (2008), compreende-se o planejamento tributário em diferentes tipos. Primeiramente, o planejamento tributário do tipo preventivo, em que é desenvolvido continuamente por meio de orientações, manuais e procedimentos, excepcionalmente nas atividades de cumprimento das obrigações principais e acessórias. Quanto ao planejamento tributário corretivo, sucede quando detectada alguma anormalidade, para então realizar o estudo de possibilidades para haver as correções das inconsistências identificadas. Por fim, há o planejamento tributário do tipo especial, que ocorre em função de determinados fatos que afetam diretamente a operacionalização da empresa, como aberturas de filiais, processo societários de reestruturação, ou seja, fusão, cisão, etc. (YOUNG, 2008).

Consoante com Machado (2016), o planejamento tributário ainda pode ser dividido em estratégico e operacional. O planejamento tributário estratégico está relacionado com algumas mudanças de características da empresa, como estrutura financeira, localização geográfica, mão de obra, terceirizações, etc. Já para o planejamento tributário operacional, compreendem-se os procedimentos prescritos na legislação tributária (MACHADO, 2016).

O sistema tributário nacional, disposto na Lei n.º 5.172/1966, conforme o

parágrafo único do art. 116, diz que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos realizados com o objetivo de evitar a ocorrência de fator gerador, ou de natureza de elementos de obrigação, desde que venham a cumprir procedimentos que sejam estabelecidos pela lei. Salienta-se que esse art. 116 da Lei nº5.172/1966 foi incluído no art. 116, parágrafo único da Lei Complementar n.º 104/2001, que trata sobre o Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966; 2001).

Conforme a Lei n.º 5.172/1966, no art. 3º, “*tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”. Assim, no art. 5º da lei supracitada, as espécies tributárias são os impostos, taxas, contribuições de melhorias e empréstimo compulsório (BRASIL, 1966).

Nota-se que o Brasil possui uma complexa legislação tributária, que onera e desestimula determinadas atividades, fazendo com que as empresas tenham cautela nas tomadas de decisões. A seguir, no Quadro 2, são apresentados os impostos brasileiros, a legislação que compreende cada caso, como também sua principal função.

Quadro 2: Função dos impostos brasileiros

Imposto	Definição	Competência	Parâmetro legal	Principal função
II	Imposto de Importação	União	CF, art. 153, I e 19 CTN	Extráfiscal
IE	Imposto de Exportação	União	CF art. 153, II e 23 CTN	Extráfiscal
IR	Imposto de Renda	União	CF, art. 153, III e 43 CTN	Fiscal e Extráfiscal
CSLL	Imposto sobre o Lucro Líquido	União	LTF, Art.58	Fiscal
IPI	Imposto sobre Produto Industrializado	União	CF, art. 153, IV e 46 CTN	Fiscal e Extráfiscal
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras	União	CF, art. 153, V e 63 CTN	Extráfiscal
ITR	Imposto sobre Territorial Rural	União	CF, art. 153, VI e 43 CTN	Extráfiscal
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas	União	CF, art. 153, VII	Não regulado
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer bens ou Direitos	Estado	CF, art. 155, I	Fiscal e Extráfiscal

ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias	Estado	CF, art. 155, II	Fiscal e Extrafiscal
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores	Estado	CF, art. 155, III	Fiscal e Extrafiscal
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano	Município	CF, art. 156, I	Fiscal e Extrafiscal
ITBI	Imposto de Transmissão de Bens Imóveis	Município	CF, art. 156, II	Fiscal
ISS	Imposto sobre Serviço	Município	CF, art. 156, III	Fiscal

Fonte: Adaptado da Constituição da República Federativa do Brasil (1988); Código Tributário Nacional Lei n.º 5.172/1966; Legislação Tributária Federal Lei n.º 9.430/1996; Lei n.º 8.981/1995.

No que concerne aos conjuntos de impostos brasileiros e todo o sistema tributário, é primordial analisar a escolha do regime tributário a ser adotado pela organização, pois será definido como se dará o recolhimento dos impostos incidentes, como apresentado no Quadro 2.

Segundo o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (2022), o regime tributário consiste em um conjunto de normas que determinam quais são os impostos aplicados na empresa, e como devem ser pagos e seus respectivos prazos.

Assim, é essencial entender sobre os três tipos de regimes de tributação, sendo: simples nacional, lucro real e lucro presumido. Em síntese, os tipos estão apresentados no Quadro 3, a seguir, com a identificação da legislação pertinente e seus respectivos limites de enquadramento:

Quadro 3: Tipos de regime de tributação empresarial

Tipos de Regime de Tributação	Legislação	Limite de Faturamento anual
Simplex Nacional	Lei Complementar n.º 123/2006; Lei Complementar n.º 155/2016; Lei Complementar n.º 168/2019	Até R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais)
Lucro Presumido	Lei n.º 9.718/ 1998; Lei n.º 12.814/2013	Até R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais)
Lucro Real	Lei n.º 9.718/1998; Lei n.º 12.814/2013	Obrigatório para quem faturar acima de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais)

Fonte: Adaptado da Lei Federal n.º 9.718/1998; Lei n.º 12.814/2013; Lei Complementar n.º 123/2006; Lei Complementar n.º 155/2016; e Lei Complementar n.º 168/2019.

De acordo com Brasil (2022), o Simples Nacional é um regime tributário compartilhado de arrecadação, fiscalização e cobrança de tributos aplicável às Empresas de Pequeno Porte e Microempresas, previsto na Lei Complementar n.º

123/2006.

Segundo o Decreto Lei n.º 1.598/1977, no art. 6º, “*lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas, ou autorizadas pela legislação tributária*” (BRASIL, 1977).

Conforme a Lei n.º 9.718/1998, no art. 13, inciso 1.º, “*a opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano calendário*”. Assim, também conforme a Lei n.º 12.814/2013, a tributação com base no lucro presumido é compreendido no art. 13 como:

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

Posto isto, a legislação tributária federal, Lei n.º 9.430/1996, no art. 26, estabelece que o lucro presumido é a relação de toda atividade da empresa em cada ano calendário. Ou seja, a somatória de toda atividade financeira contábil realizada no ano calendário anterior.

Ainda que não destacado no Quadro 3, cabe ainda mencionar o regime de tributação com base no lucro arbitrado, conforme a Lei n.º 8.981/1995, no art. 47, inciso II, que será aplicável quando a empresa está envolvida em fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que tornem imprestável identificar as movimentações financeiras, inclusive bancárias. Ou seja, quando a pessoa jurídica deixar de cumprir com a lei, e quando detectada tais irregularidades, a Receita Federal pode arbitrar um percentual do lucro.

Como mostrado no Quadro 2 existe uma gama de impostos no Brasil. No entanto, é essencial entender sobre algumas limitações do poder de tributar, destacando os princípios constitucionais tributáveis que são: legalidade, anterioridade, isonomia e irretroatividade.

Assim, com a existência das limitações do poder público de tributar, a Constituição Federal/1988, na seção II, no art. 150, inciso I, dispõe que “*sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios: exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça*”. Portanto, para a instituir, majorar, ou realizar qualquer alteração em algum tributo se faz necessário a utilização de uma lei que a especifique. Em regra,

dá-se por meio de Lei Ordinária ou Lei Complementar, assim atendendo ao princípio tributário da legalidade (BRASIL, 1988).

Com base na Constituição Federal/1988, no art. 150, inciso III, “b”, diz que “*Cobrar tributos: no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou*” (BRASIL, 1988). Atende-se assim ao princípio da anterioridade anual, determinando quando o tributo tem a sua publicação. Dessa forma, o efeito dessa exigência só deverá acontecer no exercício financeiro seguinte àquele que a lei foi publicada, compreendendo a um espaço de tempo entre a publicação e a eficácia, ocorrendo geralmente no exercício financeiro seguinte.

Ainda incluída no princípio da anterioridade, popularmente conhecido como “nonagesimal”, em que no termo da CF/1988, do art. 150, III, “C”, diz “*Cobrar tributo: antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observando o disposto na alínea b*”. Dessa forma, concede um prazo mínimo de 90 dias que deverá ser cumprido pelo legislador (BRASIL, 1988).

No princípio da isonomia, compreende-se que o agente público deve obrigatoriamente instituir de forma que alcance todos os contribuintes, não existindo distinção entre eles. Na Constituição Federal o princípio tributário da isonomia é compreendido em seu no art. 150, inciso II:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II-Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, **proibida qualquer distinção** em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (grifo da autora)

Destarte, o princípio da irretroatividade impede que o ente público, ao instituir o tributo, atinja os fatos geradores ocorridos antes da publicação da lei. O efeito só será válido para os fatos geradores ocorridos no futuro. A CF/1988, no art. 150, III, “a”, dispõe que “*Cobrar tributos: em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*” (BRASIL, 1988).

O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (2022) desenvolveu um estudo comparativo sobre os sistemas tributários de países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) com o brasileiro. Sabendo que a carga tributária brasileira consiste aproximadamente em 33%, constatou-se similar à carga tributária média de 17 países de economias avançadas da OCDE, com 35%, e sendo superior às cargas tributárias de cinco países latino-americanos com apenas

24% (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA, 2022).

2.2.1 Comércio Exterior

Em um sentido amplo, o comércio exterior consiste em um conjunto de atividades de compra, venda ou troca de mercadorias, produtos e serviços. O comércio está presente desde o início das civilizações, porém a sua evolução econômica, política e social tornou-se crescente nos últimos séculos, dada a dispersão das organizações multinacionais e o avanço dos mais diferentes modais de transportes. Com o avanço da globalização, as empresas conseguiram ter maior locomobilidade de matérias-primas e insumos (ALMEIDA *et al.*, 2018).

Uma atividade comum entre países ao redor do mundo é a troca de mercadorias. Consoante com Segree (2010), o comércio internacional se inicia com as trocas de bens e serviços entre diferentes nações, decorrente das mais variadas especializações, a disponibilidade de recursos, a mão de obra como vantagem de produzir com menores custos, a tecnologia empregada que possua uma qualidade superior, fazendo assim com que diversos países busquem suprir a ausência de algum produto.

Conforme a Constituição Federal de 1988, no art. 337, “*a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda*” (BRASIL, 1988). Assim, o Ministério da Fazenda é definido como responsável pela administração aduaneira. Posteriormente, foi criado pelo governo o Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX).

Ressalta que o SISCOMEX foi instituído pelo Decreto n.º 660/1992, no art. 2: “*o SISCOMEX é instrumento administrativo que integra as atividades de registro, acompanhamento e controle das operações de comércio exterior, mediante fluxo único, computadorizado, de informações*” (BRASIL, 1992). Apesar de ter sido instituído em 1992, só passou a operacionalizar no ano de 1993, com interface eletrônica entre os diversos órgãos governamentais que intervêm no comércio exterior e entre as exportadoras. Ao longo do processo de informatização e a busca pela simplificação do sistema, o SISCOMEX foi expandido trazendo um novo módulo para operacionalização das importações (BRASIL, 1992, 2022).

Ressalta-se o Decreto n.º 10.010/2019, que altera o Decreto n.º 660, de 25 de

setembro de 1992, ao qual instituiu o SISCOMEX. Logo, o art. 3º do Decreto n.º 10.010/2019 estabelece a competência da gestão e suas atribuições ao Ministério da Economia. O art. 9ºA, no inciso X, trata sobre o recolhimento de tributos federais incidentes sobre as exportações e importações, através do sistema de pagamento centralizado no âmbito do Portal Único de comércio exterior. E, no Parágrafo Único do art. 9º A, institui-se que competirá aos órgãos e entidades da administração pública federal os dados exigidos para o desempenho das atividades de fiscalização e controle das operações de importação e exportação (BRASIL, 1992, 2019).

De acordo com Brasil (2022), o portal do SISCOMEX planeja simplificar o acesso aos serviços e sistemas governamentais, como: acesso simplificado às normas que regem as exportações e as importações brasileiras; legislações pertinentes; órgãos responsáveis pela administração da norma; e às operações de comércio exterior; bem como para os demais serviços governamentais destinados para a obtenção de autorizações, certificados e licenças para exportar ou importar. Assim, através deste sistema, os operadores do comércio exterior conseguem acesso simplificado (BRASIL, 2022).

Entretanto, as empresas interessadas em importar e/ou exportar devem possuir cadastro no Registro de Exportadores e Importadores da Secretaria de Comércio Exterior (REI). A inscrição nesse registro é justamente no ato da primeira operacionalização no SISCOMEX (BRASIL, 2022).

Assim, as empresas interessadas em operacionalizar o SISCOMEX devem estar habilitadas e credenciadas, atendendo a Instrução Normativa RFB n.º 1.984, de 27 de outubro de 2020, atentando às suas respectivas retificações e alterações. Essa normativa dispõe sobre a habilitação de declarantes de mercadorias para assim operarem no comércio exterior e da pessoa física responsável pela prática dos atos nos sistemas de comércio exterior, bem como seus representantes para a prática do despacho aduaneiro de mercadorias (BRASIL, 2020).

2.2.2 Exportação

A exportação é compreendida como a saída temporária ou definitiva de algum bem, produto ou serviço para o exterior, que sejam originários ou procedentes do país, oneroso ou gratuito. Preceituando que a exportação possui a definição de uma remessa de bens de um país para outro, estes não devem ser restritos apenas aos bens e materiais que serão utilizados no processo de industrialização, mas também

ao consumo (RATTI, 2007; BRASIL, 2022).

Ressalta-se que os produtos direcionados para o mercado externo precisam atender a todas as exigências e padrões internacionais, sejam relativos à qualidade, embalagem, configuração e preço. O governo possui papel fundamental no sentido de promover e incentivar as exportações, criando políticas e programas nacionais que colaborem com as organizações, principalmente no que diz respeito à questão fiscal e tributária, pois esse tipo de comércio favorece o crescimento da balança comercial (MALUF, 2000).

Portanto, exportação subdivide-se em dois tipos, sendo o primeiro a exportação direta e o segundo a exportação indireta. Consoante com Brasil (2022), no primeiro tipo há possibilidade de a exportação ser mais lucrativa e proporcionar uma expansão no mercado internacional. Já o segundo tipo de exportação utiliza serviços de outras empresas, não obtendo uma maior lucratividade, justamente pela intermediação de uma terceira empresa.

Assim, o primeiro tipo consiste na operação no qual o produto exportado é faturado pelo próprio produtor ao importador. Ou seja, do exportador brasileiro ao importador no exterior. O produto é exportado pela empresa produtora, que o vende para a empresa importadora, realizando uma negociação direta desde os primeiros contatos, até a finalização, ocorrendo uma venda direta entre as duas organizações, que são responsáveis por todos os trâmites burocráticos envolvidos na operacionalização da comercialização (BRASIL, 2022).

Ao contrário do primeiro tipo, Brasil (2022) diz que na exportação indireta é realizada a venda por meio de empresas estabelecidas no Brasil que adquirem produtos para exportá-los. Ou seja, empresas compram daquelas que produzem e depois exportam ou apenas realizam o serviço de venda, intermediando o produto de quem os produz para empresas que importam.

Com a exportação indireta, a empresa que produz a mercadoria não trabalha com os trâmites burocráticos da comercialização externa da sua produção, do transporte para o país de destino, da localização de compradores externos, da pesquisa de mercados e das suas promoções externas dos produtos (BRASIL, 2022). Conseqüentemente, a exportação pode ser realizada por empresas comerciais exportadoras e consórcios de exportação.

Para Brasil (2022), as empresas comerciais exportadoras são conhecidas por *Trading companies*, sendo consideradas empresas comerciais exportadoras pelo art.

247 da Portaria SECEX n.º 23/2011, que dispõe sobre as operações do comércio exterior. Ainda, conforme o Decreto Lei n.º 1.248/1972, são empresas comerciais exportadoras aquelas que conseguirem o Certificado de Registro Especial, deferido pela Subsecretária de Operações de Comércio Exterior (SUEXT) em composto com a Subsecretária geral da Receita Federal (BRASIL, 2022, 2011, 1972).

O Decreto n.º 6.759/2009 trata sobre o regulamento aduaneiro. No capítulo VI, art. 228, seção I, trata-se das empresas comerciais exportadoras, dispondo sobre as operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, sendo realizadas por empresas comerciais exportadoras, com finalidade específica de exportação. Além disso, no art. 232 deste decreto, considera-se admitida a revenda entre empresas comerciais exportadoras, na condição que a mercadoria permaneça em depósito até o ato de exportação.

Enfatizando o Decreto supracitado, o art. 231 frisa sobre os impostos e os benefícios fiscais de qualquer natureza, obtidos pelo produtor-vendedor, com os aumentos legais cabíveis, que serão de responsabilidade da empresa comercial exportadora. O art. 1º do decreto-lei n.º 1.248/1972 trata que as empresas comerciais exportadoras, com fins específicos de exportação, usufruirão o tratamento tributário previsto neste decreto. Assim, as empresas comerciais atuam como intervenientes, com a venda indireta, passando-se por um intermediário. Ou seja, é uma empresa que intermedeia a venda e, desse modo, as empresas comerciais se classificam como intervenientes.

Em termos federais, evidencia-se um conjunto de legislações básicas sobre as empresas comerciais exportadoras (*trading companies*). Logo no Quadro 4, estão organizadas em ordem cronológica a legislação básica pertinente.

Quadro 4: Legislação Básica sobre Empresas Comerciais Exportadoras/*Trading Companies*

Legislação	Descrição
Constituição Federal, de 1988	No art. 153, § 3º, III, Imunidade do IPI sobre produtos manufaturados destinados ao exterior.
Decreto-Lei n.º 1.248, de 1972	Dispõe sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico de exportação.
Lei n.º 9.532, de 1997	No art. 39 a suspensão do IPI nas operações de saída de produtos, destinados à exportação, do estabelecimento industrial para ECE, com o fim específico de exportação.

Lei Complementar n.º 87, de 1996	No art. 3º trata da não incidência do ICMS nas operações que destinem mercadorias ao exterior e na saída de mercadoria, com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a ECE.
Portaria MEFP n.º 438, de 1992	Do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento.
Lei n.º 10.637, de 2002	Nos arts. 5º e 7º, fala sobre a não incidência de PIS/Pasep sobre as receitas decorrentes das operações de exportação para o exterior e de vendas a ECE com o fim específico de exportação.
Decreto n.º 4.524, de 2002	No art. 45, VIII e IX, trata sobre o regulamento do PIS/Pasep e Cofins.
Lei n.º 10.833, de 2003	Nos arts. 6º e 9º dispõe sobre a não incidência da COFINS sobre as receitas decorrentes das operações de exportação para o exterior e de vendas a ECE com o fim específico de exportação.
Decreto n.º 6.759, de 2009	Nos arts. 228 a 232 trata, sobre o Regulamento Aduaneiro.
Decreto n.º 7.212, de 2010	Nos arts. 18, 25, 42 e 43, discorre sobre Regulamento do IPI.
Portaria SECEX n.º 23, de 2011	Nos arts. 247 a 253, dispõe sobre operações de comércio exterior.
Instrução Normativa RFB n.º 1.152, de 2011	Dispõe sobre a suspensão do IPI e a não incidência de PIS/PASEP e COFINS na exportação de mercadorias.

Fonte: Adaptado de BRASIL (2022)

O consórcio de exportação se define quando várias empresas pequenas se reúnem e criam uma organização específica para realizar todo o trâmite comercial de exportação. Esse tipo de exportação insere as pequenas empresas no mercado internacional, como também possibilita a diminuição dos custos com exportações e participações em eventos internacionais (MOORI *et al.*, 2012). Assim, a exportação indireta consiste em um conjunto agrupado da legislação básica e todo o tratamento tributário aduaneiro, como apresentado no Quadro 4.

Vale salientar que toda a operacionalização é realizada pelo Portal Único do SISCOMEX, sistema este integrado e informatizado que realiza as atividades, registros, controle e acompanhamento das transações do comércio exterior. O sistema é controlado pelo SECEX, sendo vinculado ao Ministério da Economia, através da SECINT, e também pela Receita Federal, que aborda a questão fiscal/tributária, e pelo Banco Central do Brasil, que trata a questão cambial (BRASIL, 2020).

2.2.3 Importação

O conceito de importação se dá em comprar uma mercadoria que vem de outro país. Diante de um mercado que está cada vez mais competitivo, existe a necessidade de as organizações expandirem seus negócios, e uma das alternativas se dá pela importação de mercadorias, sejam insumos, materiais indiretos, mercadorias para consumo, revenda ou bens para o ativo imobilizado (ALMEIDA *et al.*, 2019).

Segundo Ratti (2007), a importação consiste na entrada de mercadorias no país oriundas do exterior. Mas, para ser concretizado o processo de importação, bem como a entrada de produtos estrangeiros no país, faz-se necessário um trâmite legal realizado conforme as normas da legislação aduaneira. Dessa forma, é relevante haver a verificação de todos os custos de transporte, armazenagem, seguro e quaisquer documentações que venham a ser exigidas para a nacionalização da mercadoria. Existem algumas desvantagens no processo de importação, dentre elas a demora da chegada do produto adquirido no exterior e a alta carga tributária (ALMEIDA *et al.*, 2019).

Ao chegar em território nacional, a mercadoria proveniente do exterior precisa ser submetida a procedimentos administrativos específicos para haver a devida regularização de sua entrada no Brasil, identificado como “despacho aduaneiro de importação”. Segundo Brasil (2022), perante a lei, a mercadoria apenas é considerada importada após a sua internalização, através do desembaraço aduaneiro e do recolhimento dos tributos exigidos por lei.

O procedimento de importação subdivide-se em três etapas: administrativa, fiscal e cambial. Para Brasil (2022), a etapa administrativa se refere à necessidade de atender os procedimentos e quesitos de órgãos do governo precedentes à efetivação da importação, representando o licenciamento das importações. Já a etapa fiscal consiste no tratamento aduaneiro através do despacho da importação, os quais são justamente a verificação dos dados que foram declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, incluindo o recolhimento dos devidos tributos na importação. Ao concluir o despacho, a mercadoria é tida como importada e posteriormente liberada para o mercado interno. Por fim, a etapa cambial compreende a operacionalização de compra da moeda estrangeira, sendo destinada à confirmação do pagamento das importações, processo este autorizado pelo Banco Central do Brasil (BRASIL, 2022).

No processo de fiscalização aduaneira, são verificadas todas as leis, decretos, normas, seja na importação e/ou exportação, bem como os recolhimentos devidos, e se as mercadorias tiveram as devidas anuências e condições de sanidade e segurança para o uso do consumidor (BRASIL, 2015).

Ainda, para Brasil (2022), na entrada de produtos em território aduaneiro brasileiro, diversos órgãos anuentes atuam no país, desempenhando atribuições de análise das licenças de importação registradas no portal único SISCOMEX, emitindo a anuência de importações dos produtos e as operações pertencentes à atuação que compete a cada órgão, podendo haver atuação simultânea e independente de mais de um órgão em uma mesma Licença de Importação. No Quadro 5, estão listados os órgãos anuentes de importação.

Quadro 5: Órgãos anuentes na importação

Acrônimo	Definição	Legislação
MAPA	Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento	Decreto 24114/1934 e Instrução Normativa n.º 40/2007
MCTI	Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações	Lei n.º 9.112/1995; Decretos n.º 4.214/2002 e 2.074/1996; Resolução Cibes n.º 3/2006 e n.º 10/2008; Portarias MCT n.º 804/2001, n.º 275/2002 e n.º 339/2005.
SUFRAMA	Superintendência da Zona Franca de Manaus	Decreto-Lei 288/67 e 356/68; Lei 8387/91 e Resolução 201/2001
DECEX	Departamento de Operações de Comércio Exterior	Decreto n.º 5.532/2005; Portaria Secex n.º 25, de 27/11/2008
DPF	Departamento de Polícia Federal	Lei n.º 10.357, de 27-12-2001; Decreto n.º 4.262, de 10-6-n.º 1274, de 25.8.2003 e Portaria MJ n.º 113, de 14-1-2004.
IBAMA	Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis	Lei n.º 5.197/1967; Lei n.º 9.605/1998; Decreto-Lei n.º 221/1967, art. 34; e Decreto n.º 3.179/1999, art. 23; Portaria IBAMA n.º 93, de 21-6-04; Resolução CONAMA n.º 257/99; Resolução CONAMA n.º 23/96; Res. CONAMA 18, de 6-5- 86; Res. Conama 297, de 26-2-02; Decreto n.º 4.581, de 27-01-2003
INMETRO	Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial	Lei 10.295/2001; Decretos n.º 4.059/2001 e 4.508/2002; Portaria Interministerial n.º 132/2006; Portarias INMETRO/MDIC n.º 14/2006, 18/2008, 20/2006, 185/2008, 289/2006 e 119/2007.
ANVISA	Agência Nacional de Vigilância Sanitária	Resolução RDC n.º 350, de 28-12-2005
ECT	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos	Lei n.º 6.538, de 22-6-78
MCT	Ministério da Ciência e Tecnologia	Lei n.º 9.112/1995; Decretos n.º 4.214/2002 e 2.074/1996; Resolução Cibes n.º 3/2006 e n.º 10/2008; Portarias MCT n.º 804/2001, n.º 275/2002 e n.º 339/2005.

Fonte: adaptado de BRASIL, (2022)

Portanto, as mercadorias estão sujeitas ao comprimento das condições, exigências e ao controle do regulamento aduaneiro dados através do Decreto n.º 6.759/2009 e consoante com as leis, decretos, portarias e resoluções dos órgãos e agências da administração pública federal, conforme apresentados no quadro 5.

Consoante com a Instrução Normativa SRF n.º 680/2006, no art. 9º, os relatórios ou termos de verificação de mercadoria lavrados por servidores dos órgãos e agência da administração pública federal, ou seja, órgãos anuentes, poderão servir como elemento comprobatório da identificação e quantificação das mercadorias inspecionadas, para fins da fiscalização aduaneira.

Destarte, para Brasil (2020), o SICOMEX conduz o ingresso e a saída das mercadorias do país e, para obter uma gestão eficaz de processos, os órgãos governamentais intervenientes no comércio exterior controlam e interferem no processamento das operações. Historicamente, o SICOMEX Importação iniciou a sua funcionalidade no dia 1.º de janeiro de 1997, mas apenas em agosto de 2012 transitou para a web (BRASIL, 2020).

2.2.4 Drawback

O *drawback* representa um dos principais mecanismos de incentivos às exportações, por reduzir os custos de produção de produtos exportáveis. Dessa forma, o objetivo do regime de *drawback* não está apenas na desoneração dos tributos, mas consiste no incentivo do país a inserir-se no mercado internacional, visando proporcionar resultados considerados satisfatórios para a balança comercial do país (MOORI *et al.*, 2012; BRASIL, 2014).

Nesse sentido, o mecanismo do *drawback* foi criado pelo Decreto Lei nº37/1966, permitindo que as organizações exportadoras importem insumos, matérias-primas e partes de peças destinadas à fabricação de produtos que serão exportados, utilizando as modalidades de suspensão, isenção e restituição de tributos pagos na importação, desde que ocorra a comprovação financeira das operações realizadas, que tenha ocorrido antes ou depois da apresentação das informações que são pertinentes, para ser autorizado o gozo do benefício de *drawback* e de acordo com cada modalidade (BRASIL, 1966).

Dessa forma, o regime aduaneiro de *drawback* está inserido no regulamento aduaneiro que é o Decreto 6.759/2009, que, no art. 307, já faz a identificação dos

regimes aduaneiros especiais, onde já identifica os esses regimes trazendo uma característica para todos, tratando sobre a suspensão dos impostos (BRASIL, 2009).

Destarte, conforme o Decreto n.º 8.010/2013, no art. 383, o regime de *drawback* é considerado um incentivo à exportação e pode admitir três modalidades, sendo elas: suspensão, isenção e restituição. Dessa forma, o regime permite a suspensão do pagamento do imposto, a isenção do imposto e permite a restituição total ou parcial dos tributos pagos (BRASIL, 2013).

Segundo a Receita Federal (2014), preceitua-se a existência dessas três modalidades de *drawback*, sendo que a primeira se dá pela isenção, que consiste em deixar a organização isenta dos tributos incidentes na importação das mercadorias. Por sua vez, a suspensão se dá na suspensão dos tributos incidentes na importação de mercadorias, sendo utilizada na industrialização de produto que deve ser exportado. Enquanto isso, a terceira se dá pela restituição de tributos pagos na importação de insumos importados utilizados em produto exportado (BRASIL, 2014).

Entretanto, o *drawback* está inserido no rol dos vários outros regimes aduaneiros especiais, podendo-se destacar: Decreto n.º 37/1966, Decreto n.º 6.759/2009 e Decreto n.º 8.010/2013. Também estão inseridos nesses decretos outros regimes bem específicos, como: Regime Aduaneiro de Entrepasto Industrial sob Controle Informatizado (RECOF); Entrepasto aduaneiro; Admissão temporária; Despacho aduaneiro; Importação vinculadas à exportação, dentre outros.

Em síntese, as principais são mostradas a seguir, no Quadro 6:

Quadro 6: Rol dos tipos de regimes aduaneiros especiais

Tipos	Identificação	Principais artigos
Regime aduaneiro e dá outras providências	Lei Decreto n.º 37/1966	Restituição do imposto art. 28 Despacho aduaneiro art. 44 Suspensão do imposto incidente art. 71 Importações vinculadas à exportação Art. 75 e 78
Regimes aduaneiros especiais	Lei Decreto n.º 6.759/2009	Suspensão das obrigações fiscais dos regimes aduaneiros especiais art. 307, Trânsito aduaneiro art. 315; Admissão temporária art. 353; Admissão temporária para aperfeiçoamento ativo art. 380; Drawback é incentivo à exportação art. 383, Entrepasto aduaneiro art. 404; Regime de Entrepasto Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado -RECOF art. 420; Depósito Alfandegado Certificado art. 493, Processamento de Exportação art. 534;
Regulamenta administração das atividades aduaneiras	Lei Decreto n.º 8.010/2013	Modalidades de <i>Drawback</i> incentivo à exportação art. 383 <i>Drawback</i> isenção art. 393-A e 393-B <i>Drawback</i> suspensão 402-A

Fonte: adaptado BRASIL (1966; 2009; 2013).

Vale ressaltar que, em termos federais, existe um conjunto de procedimentos que podem ser agrupados em um rol dos tipos e modalidades de *drawback* e todo o tratamento tributário aduaneiro como apresentado no Quadro 6.

Assim, destaca-se o Decreto n.º 8.010/2013, que trata da regulamentação e administração das atividades aduaneiras e da fiscalização, controle e tributação das operações de comércio exterior, alterando o Decreto n.º 6.759/2009 (BRASIL, 2009; 2013).

2.2.5 Estudos Aplicados Relacionados com o Tema

O presente tópico tem em vista explorar pesquisas e estudos técnicos relacionados com o tema, apresentando os principais objetivos e resultados obtidos desses trabalhos encontrados na literatura.

O estudo realizado por Almeida *et al.* (2019) tem objetivos semelhantes à presente proposta de pesquisa, mas concentrando-se na perspectiva de uma única empresa exportadora de melão localizada no município de Mossoró-RN. Almeida *et al.* (2019) procuraram analisar o efeito do regime de *drawback* como redutor de custos nesta empresa de fruticultura irrigada. Como resultado, verificou-se que existe uma

diversidade de incentivos fiscais e regimes aduaneiros que favorecem a competitividade no mercado externo, de maneira que a importação de insumos seria praticamente inviável sem a existência de tais incentivos, dada a elevada carga tributária brasileira.

Também vale citar o trabalho de Nery *et al.* (2019), que buscaram analisar os aspectos positivos e negativos que têm conduzido empresas brasileiras a instituir ou não o regime aduaneiro de *drawback*. Os autores realizaram uma análise sistemática de conteúdo, incluindo estudos realizados no período entre 2005 a 2017. Os resultados mostram que a maioria das empresas exportou com alto índice de nacionalização, sem os benefícios do *drawback*, devido ao excesso de burocracia no sistema aduaneiro e à carência de profissionais capacitados.

Já a pesquisa de Almeida e Lima (2017), que também tem objetivos semelhantes à atual sugestão de pesquisa, mas de modo geral no ramo da fruticultura, especificamente na cidade de Petrolina-PE. Almeida e Lima (2017), buscaram apresentar um estudo sobre o incentivo tributário para as exportações. Os autores concluíram que o *drawback* proporciona à empresa redução nos valores pagos para aquisição de insumos, reduz os custos do produto final, principalmente pela alta carga tributária do Brasil, com o incentivo do *drawback* tornando o produto mais competitivo no mercado internacional.

O estudo realizado por Gesser (2020), que também se assemelha com a proposta desta pesquisa, mas em um sentido amplo, aplicando em todo o Brasil, visou realizar uma análise das políticas de incentivos fiscais às exportações, especificamente com o uso do *drawback*, analisando os dados referente ao período de 2013 a 2018, no Brasil. Segundo Gesser (2020), os resultados demonstraram que o *drawback* é financeiramente mais vantajoso, para as empresas, e nos anos analisados, uma média de 23% das exportações brasileiras deve-se aos benefícios pelo uso do regime *drawback*.

Já pesquisa realizada por Floriano *et al* (2020), teve o objetivo de demonstrar como a utilização do *drawback* pode melhorar os resultados de uma empresa de cosméticos da cidade de Varginha-MG pela redução de custos tributários, possibilitando a expansão dos negócios e do mercado de atuação. O estudo apresentou opções bastante positivas para a empresa ao utilizar o *drawback*, como a redução do preço de custo, internacionalização do negócio e competitividade no mercado.

O estudo realizado Huamanlazo e López (2021), teve como objetivo abordar o conhecimento do *drawback* como incentivo à exportação e identificar suas vantagens e desvantagens. Realizando uma revisão bibliográfica em várias bases científicas como *Scopus*, *ProQuest*, *Dialnet* e *Google Acadêmico*, os resultados mostram que o *drawback* é um forte incentivo às exportações em vários países. O estudo indica várias vantagens para empresas exportadoras como o aumento das exportações e da competitividade dessas empresas no mercado internacional e até mesmo na balança comercial dos países, afetando positivamente o Produto Interno Bruto - PIB e as desvantagens implicam na falta de conhecimento por parte de muitos exportadores e a burocracia do incentivo em alguns países.

Entretanto, a pesquisa realizada por Onah *et al* (2022), teve como objetivo analisar o efeito dos incentivos à exportação na performance de exportação de empresas exportadoras na Nigéria. Utilizando o método Efeito Fixo na análise, o estudo realizou coleta de dados com 60 empresas exportadoras beneficiadas com os incentivos de *drawback*. Com tais incentivos, o resultado nas exportações por essas empresas foi positivamente significativo, podendo aumentar a competitividade no mercado internacional, afetando a performance das empresas e gerando o crescimento do mercado do país.

O estudo desenvolvido por López (2022), utilizou o método *difference-in-difference* com o objetivo de avaliar como incentivos de redução de impostos com o uso do *drawback* afetam o desempenho de exportadores por meio do Plano Vallejo na Colômbia. Como resultado o estudo apontou que exportadores em países em desenvolvimento têm a dificuldade de produtividade e qualidade de produção na competitividade internacional, o trabalho verificou que tais incentivos, reduz e isenta impostos, possibilitam aumento da qualidade dos produtos, exportando maior quantidade de produção e maior variedade para o comercio internacional.

3 Procedimentos metodológicos

Quanto aos objetivos, a presente pesquisa é caracterizada como descritiva, uma vez que buscou-se descrever e observar fenômenos e situações práticas no planejamento tributário. (GIL, 2010)

Com relação aos procedimentos técnicos, classifica-se como documental, por utilizar documentos de fonte primária de dados, em que foram aplicados questionários e a realização de entrevista. Como também obteve acesso a dados das empresas exportadoras, que disponibilizaram documentos a respeito dos custos de importação e exportação, em que foi possível realizar a análise dos custos com e sem o uso do regime de *drawback* (GIL, 2010).

Ainda sobre os procedimentos técnicos, para se obter os resultados esperados foi feita uma análise das informações através da aplicação de questionários semi estruturados compostos por 13 (treze) questões do tipo fechadas, que objetivavam colher dados a respeito da adoção e do nível de conhecimento dos exportadores de melão do Rio Grande do Norte, quanto ao *drawback*.

Os primeiros contatos com os agentes das exportadoras de melão ocorreram por meio de abordagem direta no evento da II Largada da Safra do Melão 2022, em Mossoró/RN. Na sondagem inicial, tendo apresentado uma elevada adesão ao regime de *drawback*, mas apenas três empresas se dispuseram a participar da pesquisa. Portanto, a realização da entrevista se desenvolveu por meio da acessibilidade entre pesquisador e entrevistados.

Assim, conforme os procedimentos metodológicos, a pesquisa pode ser classificada como estudo de caso. Segundo Gil (2010, p. 37), o estudo de caso “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento [...]”.

No segundo momento foi realizado contato telefônico, com cada agente da organização que se dispuseram a participar da pesquisa, para que, logo em seguida, fosse possível enviar os questionários para a obtenção dos dados. Entretanto, as identificações das empresas foram confidenciais. Desse modo, as empresas foram apresentadas nessa pesquisa como: empresa 001, empresa 002 e empresa 003.

A aplicação do instrumento de coleta de dados foi realizada mediante e-mail. Conforme as datas de envio e tempo de retorno dos questionários, o quadro 7 apresenta as informações referentes ao contato por *e-mail*. Ressalta que, o questionário semi estruturado encontra-se no apêndice A.

Quadro 7: Aplicação dos questionários nas empresas exportadoras participantes da amostra

Exportadoras de melão	Data de envio dos questionários	Data de retorno dos questionários	Tempo de retorno	Ferramenta
Empresa 001	18/02/2023	28/02/2023	10 dias	<i>e-mail</i>
Empresa 002	07/03/2023	14/03/2023	07 dias	<i>e-mail</i>
Empresa 003	17/02/2023	17/03/2023	03h 55min	<i>e-mail</i>

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa (2023)

Assim, para a realização da pesquisa, foi necessário um conjunto de procedimentos metodológicos que compreendem desde a revisão bibliográfica, até a coleta e o tratamento de dados primários (LAKATOS; MARCONI, 2009; GIL, 2010).

Em relação à abordagem da pesquisa, a mesma ainda pode ser caracterizada como qualitativa, considerando a existência das relações entre o mundo real e o sujeito, tratando-se de um conjunto de técnicas de interpretação dos fatos, transcrição, codificação e descrições que adotam significados. Quanto ao tratamento dos dados, ressalta-se também que o estudo desenvolveu uma análise de conteúdo, que requer a interpretação dos dados coletados (GIL, 2010).

As informações coletadas para alcançar os objetivos propostos são apresentados de modo sistematizado no quadro 8, que apresenta detalhadamente os instrumentos de pesquisa, enfatizando o público alvo e os objetivos pretendidos com cada um destes. Atrelados aos objetivos da pesquisa.

Quadro 8: Instrumentos de pesquisa

Público alvo	Objetivos pretendidos	Instrumento de pesquisa
Responsável pelo setor de importação e exportação	Analisar as formas de comercialização do melão e o direcionamento das exportações	Aplicação de questionário e entrevista
Responsável pelo setor de importação e exportação	Investigar o nível de adoção e a percepção acerca do regime de <i>drawback</i>	Aplicação de questionário e entrevista
Responsável pelo setor de importação e exportação	Identificar os procedimentos realizados para chegar à análise da adoção fiscal e o nível de conhecimento sobre o regime de <i>drawback</i>	Análise documental e entrevista

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa (2023)

No terceiro momento, foram realizados novos contatos por telefone, com cada organização no sentido de agendar cada entrevista com os responsáveis pelo setor

de importação e exportação das empresas participantes. Para que assim fosse possível esclarecer algumas respostas do questionário aplicado e investigar o nível de adoção da utilização do *drawback* nas empresas que se dispuseram a participar da pesquisa.

A aplicação do instrumento de coleta de dados foi feita por meio da ferramenta do *Google Meet*, conforme as datas e duração das entrevistas estão apresentadas no quadro 9.

Quadro 9: Entrevista das empresas exportadoras participantes da amostra

Exportadoras de melão	Data da entrevista	Ferramenta	Tempo de entrevista
Empresa 001	15/03/2023	<i>Google meet</i>	40 minutos e 12 segs
Empresa 002	23/03/2023	<i>Google meet</i>	35 minutos e 59 segs
Empresa 003	24/03/2023	<i>Google meet</i>	35 minutos e 15 segs

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa (2023)

O presente estudo de caso é referente às três empresas exportadoras de melão que se dispuseram a participar da pesquisa. As informações foram coletadas mediante entrevista com questões semi estruturadas e as questões utilizadas foram as mesmas da aplicação do questionário. Ressalta-se que, as respostas dos questionários foram sucintas. Para obter informações mais detalhadas houve a necessidade de reaplicar as questões semi estruturadas em forma de entrevista. Assim, a aplicação da entrevista ocorreu no mês de março de 2023, virtualmente, pela plataforma *Google Meet* e, para não identificar os entrevistados, passou-se a nomear as empresas exportadoras por códigos (001, 002 e 003).

A seleção das empresas analisadas foram por acessibilidade, tendo em vista que as demais empresas não se dispuseram participar da pesquisa, apesar de ter sido destacado em conversas com os agentes relevantes locais e regionais das exportadoras de melão no evento da II Largada da Safra do Melão, em Mossoró/RN 2022. Destaca-se que, mesmo com apenas três empresas que se dispuseram a participar da entrevista, é relativamente comum que as empresas exportadoras de melão do Rio Grande do Norte utilizem o regime aduaneiro de *drawback*.

No que concerne ao tratamento das entrevistas, estas foram agendadas de acordo com a disponibilidade dos agentes das empresas entrevistadas. Todas as entrevistas via *google meet* foram gravadas com consentimento e autorização dos entrevistados. Logo em seguida foi realizada a transcrição na íntegra e, posteriormente, os dados foram codificados e categorizados através do software ATLAS.ti, versão *online*, em funções de codificação. Além disso, buscou-se

apresentar as informações por meio de diagramas, conforme apresentado na análise e discussão.

De posse das informações obtidas *in loco*, estas foram interpretadas, considerando a importação de insumos e a exportação de produtos utilizando o regime aduaneiro de *drawback* e os destinos para onde são enviados o melão.

4 Resultados e discussão

A partir do processamento de dados obtidos mediante aplicação de questionários semiestruturados, com tópicos relativos ao regime aduaneiro de *drawback*, entrevistas e, também, análise documental, passe-se a abordar a utilização e a percepção dos exportadores da fruticultura do melão no estado do Rio Grande do Norte quanto ao regime aduaneiro de *drawback*.

4.1 Caracterização das empresas sondadas e os destinos das exportações

No quadro 10 são apresentadas, de forma sistematizada, características das exportadoras da fruticultura do melão no estado do Rio Grande do Norte, participantes da pesquisa, sendo assim, a caracterização refere-se desde o porte empresarial à quantidade de funcionários. Para garantir o sigilo das participantes, as exportadoras analisadas são identificadas por códigos numéricos (001, 002 e 003).

Quadro 10: Porte das empresas exportadoras do melão potiguar participantes da pesquisa

Empresas	Porte das exportadoras	N.º de funcionários
001	Empresa de grande porte	Mais de 1000
002	Empresa de médio porte	De 201 a 499
003	Empresa de médio porte	De 101 a 200

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa (2023)

Consoante ao quadro 10, das três empresas analisadas, apenas a 001 é de grande porte, empregando mais de 1.000 funcionários. Já as exportadoras 002 e 003 têm porte médio empresarial, diferindo nas quantidades de empregados. A empresa 002 emprega de 201 a 499 funcionários, enquanto a empresa 003, de 101 a 200 funcionários.

Segundo o SEBRAE (2018) é possível definir o porte de estabelecimento com base no número de empregados, as definições são que a empresa com mais de 500 empregados já se enquadra como empresas de grande porte. Já as de médio porte são de 100 a 499 empregados.

Já na tabela 3, a seguir, são apresentados os tamanhos da área plantada, quantidade de melão colhido e a porcentagem destinada para o mercado interno e externo.

Tabela 3: Produção e mercado das exportadoras do melão potiguar participantes da pesquisa

Empresas	Hectares plantados	Toneladas colhidas	Participação da produção voltada ao mercado externo	Participação da produção voltada ao mercado interno
001	Mais de 25.000	Mais de 300.000	75%	25%
002	Entre 701 e 25.000	Entre 10.001 e 300.000	70%	30%
003	Entre 200 e 700	Entre 4.000 e 10.000	65%	35%

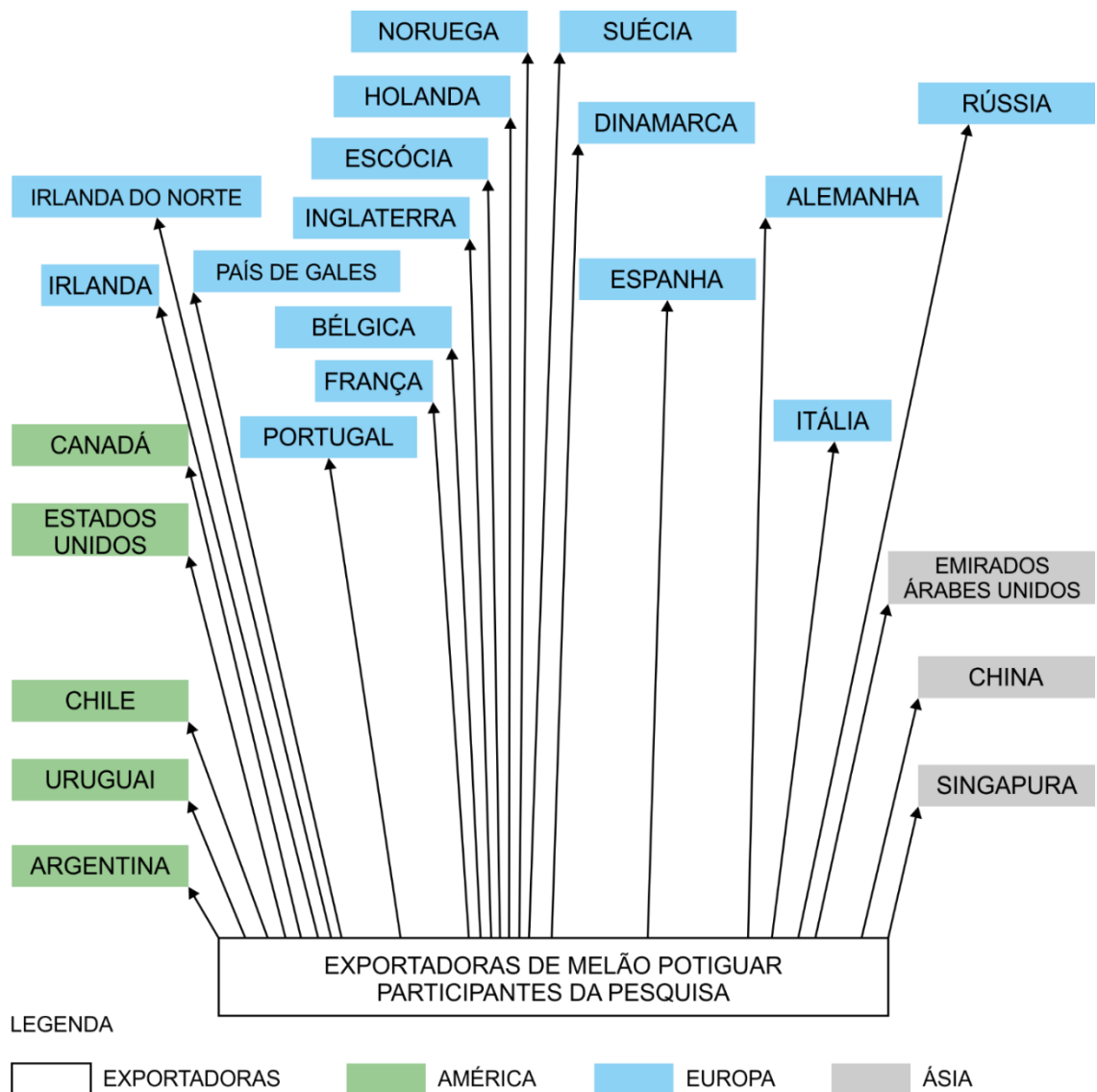
Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa (2023)

Na tabela 3, nota-se que a empresa 001 possui uma maior extensão territorial, comparada às empresas 002 e 003. A empresa 001 possui mais de 25.000 (vinte e cinco mil) hectares plantados, colhendo mais de 300.000 (trezentas mil) toneladas de melão, conseguindo comercializar 75% para o mercado externo e 25% para o mercado interno. Percebe-se que o direcionamento da empresa 001 às exportações (75%) é maior que o registrado para a empresa 002 (70%) e para a empresa 003 (65%).

A empresa 002 possui uma área entre 701 (setecentos e um) e 25.000 (vinte e cinco mil) hectares plantados, colhendo de 10.001 (dez mil e um) a 300.000 (trezentas mil) toneladas de melão e conseguindo exportar 70% dessa produção. O restante dessa produção, 30%, é destinado para o mercado interno. Já a empresa 003 possui entre 200 (duzentos) e 700 (setecentos) hectares plantados, chegando a colher mais de 4.000 (quatro mil) toneladas, exportando 65% dessa produção e os 35% restantes são destinados ao mercado interno.

Com base nas respostas dos questionários aplicados e nas entrevistas com as exportadoras de melão participantes da pesquisa, foi possível identificar os destinos do melão potiguar produzido por essas empresas, exportado, principalmente, para três continentes: América, Europa e Ásia. O diagrama da figura 1, a seguir, apresenta os países de destino, agrupados por esses continentes, de acordo com a legenda.

Figura 1: Diagrama dos principais destinos das exportadoras do melão potiguar participantes da pesquisa



Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa (2023)

Na legenda da figura 1, a cor branca destaca as exportadoras analisadas. Já as cores verde, azul e cinza representam os continentes e, logo acima, estão os países que recebem as exportações do melão potiguar das empresas sondadas. Especificamente, a cor verde representa o continente americano, sendo exportado para os seguintes países: Canadá, Estados Unidos, Chile, Uruguai e Argentina.

No continente europeu, representado no diagrama da figura 1 pela cor azul, as exportações do melão abrangem os seguintes países: Rússia, Itália, Alemanha, Espanha, Dinamarca, Suécia, Noruega, Holanda, Bélgica, França, Irlanda, Portugal,

bem como os países que fazem parte do Reino Unido (Inglaterra, Escócia, País de Gales e Irlanda do Norte).

Por fim, no continente asiático, destacado no diagrama da figura 1 na cor cinza, o melão potiguar das empresas participantes da pesquisa é exportado para: China, Emirados Árabes Unidos e Singapura.

A seguir, na tabela 4, são apresentados os continentes e países em suas respectivas quantidades, com relação ao direcionamento das exportações.

Tabela 4: Quantitativo de continentes e países de destino das exportações do melão potiguar das empresas participantes na pesquisa

Empresas exportadoras de melão do RN	
Continentes	Quantidade de países
Europa	16
América	05
Ásia	03
Total	24

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa (2023)

Conforme apresentado na tabela 4, o direcionamento das exportações das empresas sondadas abrange 03 (três) continentes e 24 (vinte e quatro) países. Vale ressaltar que, dos três continentes apresentados na tabela 4, a Europa é o continente com maior quantidade de destinos das exportações do melão potiguar, de forma que as empresas sondadas na pesquisa exportam para um total de 16 (dezesesseis) países europeus. Já as exportações do melão para a América destinam-se a um total de 05 (cinco) países. Por fim, o continente asiático é o que tem a menor quantidade de países de destino, apenas 03 (três).

Segree (2010), compreende que o comércio internacional refere-se às trocas de bens e serviços entre diferentes nações. Por tanto, esse tipo de comércio envolve a exportação, entre diferentes países, buscando beneficiar as economias envolvidas no comércio internacional.

4.2 O *drawback* nas empresas sondadas

As empresas exportadoras de melão participantes da pesquisa que utilizam o regime aduaneiro de *drawback*, como também o tempo de atuação no mercado internacional são apresentadas a seguir, no quadro 11.

Quadro 11: Período de exportação com e sem *drawback* das empresas participantes da pesquisa

Empresas	Utiliza <i>drawback</i>	Tempo que atua com exportação	Tempo de utilização do <i>drawback</i>
001	Sim	De 20 a 25 anos	De 20 a 25 anos
002	Sim	De 15 a 20 anos	De 15 a 20 anos
003	Sim	De 10 a 15 anos	De 5 a 10 anos

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa (2023)

Destaca-se que as três empresas analisadas utilizam o regime aduaneiro de *drawback*¹. Conforme o quadro 11, a empresa 001 atua no mercado internacional entre 20 a 25 anos e, nesse mesmo tempo, utiliza o incentivo fiscal de *drawback*. Ou seja, é a empresa que, comparada com as demais exportadoras analisadas, demonstra a maior experiência, tanto no mercado internacional, quanto na utilização do regime aduaneiro de *drawback*.

Para Almeida *et al* (2019), o comércio exterior corresponde a um conjunto de atividades de importação e exportação, ou seja, de compra, venda e/ou troca de mercadorias, produtos e serviços.

Assim, as empresas exportadoras buscam mercados externos para venda de seus produtos, a fim de expandir os negócios empresariais, buscando vantagens competitivas por meio de políticas públicas aduaneiras, ou seja, o *drawback*. Desse modo, a empresa torna-se isenta ou suspensa de impostos na importação e exportação dos produtos.

Quanto ao tempo de atuação com exportação e de utilização do *drawback*, a empresa 002 têm de 15 a 20 anos para ambos. Por fim, a empresa 003 atua com exportação do melão de 10 a 15 anos. No entanto, o tempo em que a empresa 003 utiliza o *drawback* é de 5 a 10. Ou seja, a utilização do incentivo fiscal de *drawback* pela empresa é mais recente do que seu tempo de exportação. Nesse caso, a empresa 003 difere das empresas 001 e 002, as quais o tempo de exportação corresponde ao mesmo período que utiliza o regime aduaneiro de *drawback*.

No quadro 12, a seguir, são apresentadas, de modo sistematizado, as exportadoras de melão pesquisadas que utilizam o *drawback* na importação e na exportação. Também são apresentadas as modalidades e os tipos de exportações

¹ É relativamente comum que as empresas exportadoras de melão do Rio Grande do Norte utilizem o regime aduaneiro de *drawback*, o que foi constatado em conversas com agentes relevantes locais e regionais no evento da II Largada da Safra do Melão, em Mossoró/RN. Ressalta-se que, apesar dessa sondagem inicial ter apontado uma elevada adesão ao regime de *drawback*, apenas as três empresas analisadas no estudo se dispuseram a realmente participar da pesquisa.

realizadas pelas empresas.

Quadro 12: Drawback das empresas exportadoras do melão potiguar participantes da pesquisa

Empresas	Utiliza drawback importação	Utilizam o drawback exportação	Modalidade de drawback	Tipo de exportação realizada pela empresa
001	Sim	Sim	Suspensão e isenção	Exportação direta (própria empresa)
002	Sim	Sim	Suspensão	Exportação direta (própria empresa)
003	Não	Sim	Isenção	Exportação indireta (terceirização)

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa (2023)

Com base no quadro 12, as três empresas exportadoras de melão em análise utilizam o drawback, sendo que, das três, duas utilizam o *drawback* na importação: as empresas 001 e 002. Já a empresa 003 não utiliza o regime aduaneiro de *drawback* na importação.

No que se refere ao *drawback* na exportação, as três empresas em análise utilizam o regime, variando dentre as modalidades e o tipo de exportação. A empresa 001 utiliza o *drawback* na importação e na exportação, com a modalidade de suspensão e isenção dos impostos. Já o tipo de exportação realizada pelas empresas 001 e 002 é a exportação direta, realizada pelas próprias empresas.

Assim como a empresa 001, a empresa 002 utiliza o *drawback* na importação e na exportação, como também utiliza a modalidade de exportação direta. Contudo, a empresa 002 difere das outras duas quanto à modalidade, utilizando apenas a suspensão dos impostos.

Portanto, de acordo com Brasil (2022), a exportação direta consiste na operação no qual o produto exportado é faturado pelo próprio produtor ao importador. Assim, a empresa exportadora e produtora de melão, vende diretamente o produto, realizando a negociação direta desde os primeiros contatos, até a finalização entre as duas partes interessadas.

Diferente das demais, a empresa 003 não utiliza o *drawback* na importação. Sabendo que para exportar a empresa fica condicionada a comprovar a utilização dos produtos adquiridos na importação via *drawback*, desse modo, compreende-se que a empresa adquirir produtos no mercado interno via *drawback* e conseqüentemente após a comprovação do uso, realiza a exportação usufruindo o incentivo fiscal aduaneiro de *drawback*.

Quanto ao *drawback* na exportação, a empresa 003 afirma utilizar a modalidade de isenção de impostos. Ressalta-se que a empresa 003 utiliza o tipo de exportação indireta, ou seja, faz a terceirização da exportação.

Assim, de acordo com Brasil (2022), a exportação indireta é realizada por meio de empresas estabelecidas no Brasil que adquirem produtos para exportá-los, justamente pela intermediação de uma terceira empresa.

Nota-se que as empresas analisadas vem ao encontro com o decreto-lei, conforme o Decreto n.º 8010/2013, no artigo n.º 383 dispõe sobre os tipos de modalidades de *drawback*, sendo: suspensão, isenção e restituição. Assim, o *drawback* suspensão a empresa exportadora é autorizada a importar insumos, matérias-primas sem o pagamento dos tributos de importação. Entretanto, os tributos ficam suspensos temporariamente, até o ato de comprovação da utilização da importação. Após essa comprovação, a empresa fica isenta do pagamento do tributo.

Ainda consoante o Decreto n.º 8010/2013, no artigo n.º 383, o *drawback* isenção a empresa já tem a isenção do pagamento dos tributos sobre os insumos e matérias-primas. Dessa forma, a empresa não precisa pagar os tributos em nenhum momento. Assim, a principal diferença entre o *drawback* suspensão e a isenção é justamente no momento que os tributos são eliminados. Cabendo a empresa exportadora analisar de acordo com a sua necessidade qual o melhor para a realidade da empresa.

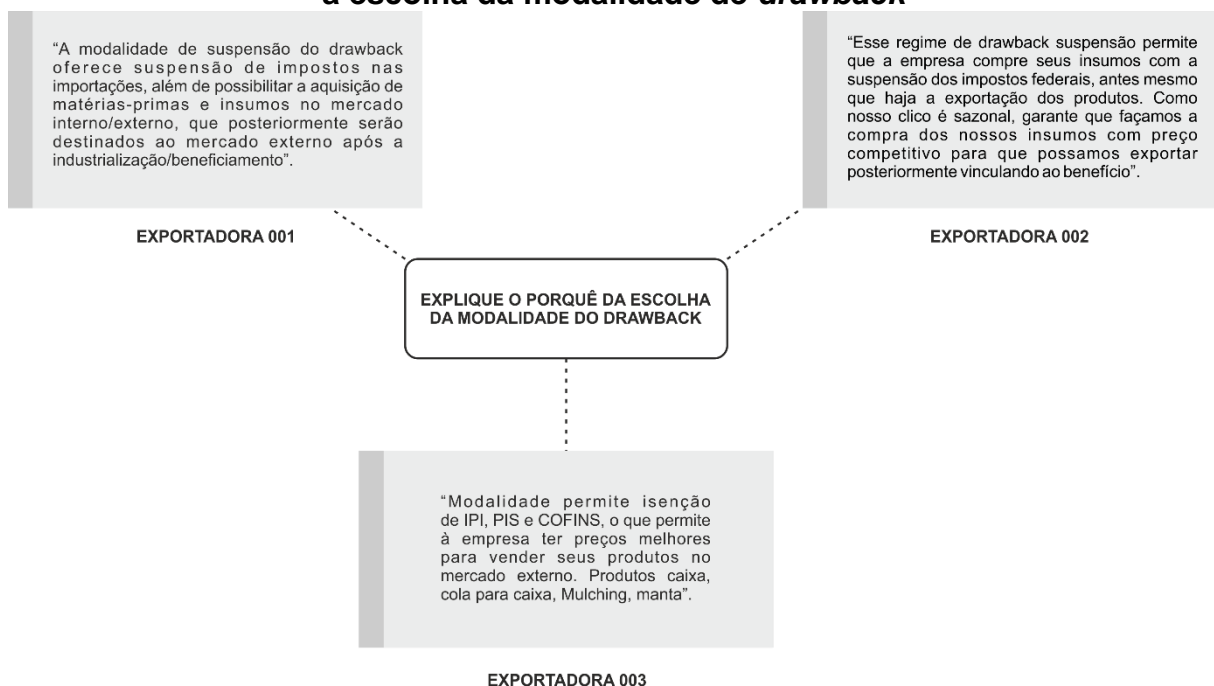
4.3 Percepção dos exportadores sondados, acerca do regime aduaneiro de *drawback*

Analisou-se o alinhamento sobre o quão estão amparadas as percepções dos exportadores de melão potiguar acerca do regime aduaneiro de *drawback*. Optou-se por apresentar esses resultados nos seguintes tópicos: 4.3.1 Percepções dos exportadores sondados, acerca da escolha da modalidade de *drawback*; 4.3.2 Percepções dos exportadores sondados com base em indicadores para o entendimento acerca do *drawback*; e 4.3.3 Percepções dos exportadores sondados acerca das exportações e das importações utilizando o *drawback*.

4.3.1 Percepções dos exportadores sondados, acerca da escolha da modalidade de *drawback*

A seguir, a figura 2 apresenta pontos, que foram inquiridos mediante questionários aplicados junto às empresas exportadoras de melão potiguar participantes da pesquisa. Um resumo das respostas de cada uma das 3 (três) empresas exportadoras analisadas é relacionado a seguir.

Figura 2: Diagrama das principais informações do questionário, relativas à escolha da modalidade de *drawback*



Fonte: Elaborado no Atlas.ti pela autora com base nos dados da pesquisa (2023)

Com relação à figura 2, sobre a utilização do regime de *drawback*, dentre suas modalidades de incentivo fiscal, nota-se que foram unânimes na percepção de que a utilização do incentivo fiscal aduaneiro oferece a suspensão e a isenção dos impostos (IPI, PIS, COFINS). Também foram unânimes na percepção sobre a aquisição dos insumos e matérias-primas no mercado internacional. É importante notar que a empresa 003 afirmou que não utiliza o *drawback* na importação, conforme apresentado no quadro 12.

Compreende-se que, diante da utilização do *drawback*, essas empresas exportadoras de melão conseguem obter em suas compras internacionais preços competitivos, haja vista que são suspensos e/ou isentos os impostos no Brasil.

Conforme afirmação do representante da empresa 001, trata-se de um incentivo por “[...] possibilitar a aquisição de matérias-primas e insumos no mercado interno/externo, que posteriormente serão destinados ao mercado externo após a industrialização/beneficiamento”. Ressalta-se que a empresa 001 utiliza as duas modalidades, a suspensão e a isenção.

Também há concordância na resposta da empresa 002: “[...] garante que façamos a compra dos nossos insumos com preço competitivo para que possamos exportar posteriormente vinculado ao benefício”. A utilização e a competitividade de mercado ao utilizar o regime são afirmados pela empresa 003: “Modalidade permite isenção de IPI, PIS e COFINS, permitindo à empresa ter preços melhores para vender seus produtos no mercado externo [...]”. Verificou-se que, nesse quesito, a empresa escolhe a modalidade de *drawback* que mais se adequa a sua realidade empresarial, como também ressalta a importância do planejamento tributário.

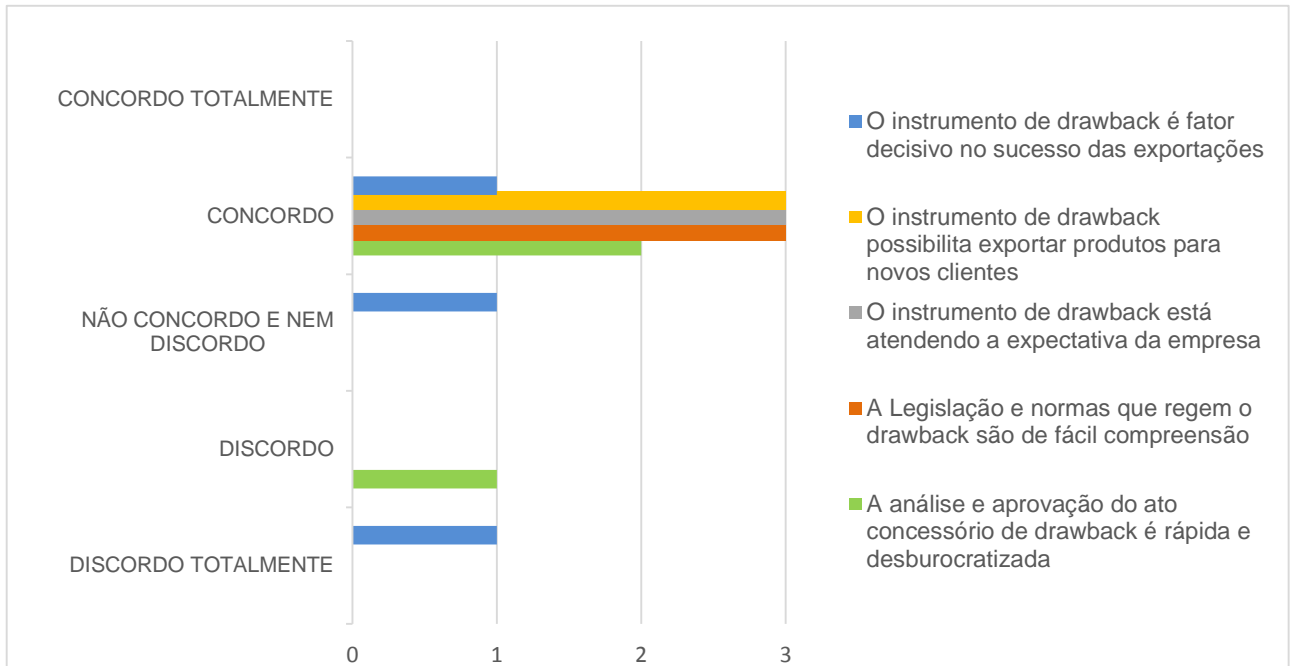
Destaca-se que as percepções das exportadoras corroboram com a Lei n.º 37/1996 de *drawback* dentro de suas modalidades suspensão e isenção quando enfatiza as modalidades de *drawback*, que permite a suspensão do pagamento de impostos de importação sobre os produtos, ou a isenção dos impostos na importação. Portanto, com o uso do *drawback*, permite-se a redução e/ou a desoneração da carga tributária incorrida pelos exportadores, desde que pactuado o compromisso de exportação.

4.3.2 Percepções dos exportadores sondados, com base em indicadores para o entendimento acerca do *drawback*

Buscou-se analisar as percepções dos exportadores mediante indicadores descritivos que tratam o regime aduaneiro de *drawback*, contemplando questões sobre: o tempo de aprovação e a burocracia do ato concessório de *drawback*; a legislação e as normas que regem o *drawback*; o atendimento às expectativas ao utilizar o instrumento de *drawback*; a possibilidade de exportar para novos produtos e novos clientes; e se o *drawback* é um fator decisivo para o sucesso das exportações.

As questões apresentam afirmações autodescritivas, construídas a partir da escala de *Likert*, com opções de respostas descritas como “concordo totalmente”, “discordo”, “não concordo e nem discordo”, “concordo” e “concordo totalmente”. Estão apresentadas na figura 3, a seguir.

Figura 3: Gráfico das percepções dos exportadores de melão potiguar participantes da pesquisa, acerca do entendimento sobre o *drawback*



Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa (2023)

Observa-se, na figura 3, as percepções dos exportadores sondados a respeito do *drawback*. Consoante as respostas, apenas um respondente discorda totalmente, um respondente não concorda e nem discorda, e somente um concorda com a percepção de que o instrumento de *drawback* é um fator decisivo no sucesso das exportações.

Por sua vez, constata-se que todos os três respondentes concordam com os seguintes indicadores descritivos: de que o instrumento de *drawback* é um fator decisivo no sucesso das exportações; de que o instrumento de *drawback* está atendendo à expectativa da empresa; e de que a legislação e as normas que regem o *drawback* são de fácil compreensão.

Por fim, dois respondentes concordam com que a percepção de que a análise e a aprovação do ato concessório são processos rápidos e desburocratizados, enquanto um respondente discorda deste indicador do indicador dessa percepção.

Destacam-se as percepções dos exportadores de melão acerca dos indicadores abordados na figura 3, ao serem questionados em entrevista sobre a análise e aprovação do ato concessório de *drawback* serem processos rápidos e desburocratizados. Um dos exportadores (empresa 003) assim se posiciona: “a gente sempre terceiriza esse serviço, mas não demora muito não, geralmente é muito

rápido, não gira em torno, por exemplo, de mais uma semana". Conforme a afirmação, a empresa 003 terceiriza o ato concessório de *drawback*.

Entretanto, em entrevista junto a representante do exportador 001, afirma que:

É rápida a aprovação. Já foi bem mais difícil. Hoje, a questão de realizar as coisas mais online são mais fáceis, né? Não é tão criteriosa também, e acho que pela questão de tempo que a gente vem utilizando. Mas creio que quem começará ir ou pode dar um pouco de trabalho, é fácil, não é nada de mais, não. Hoje a gente tem ferramentas online que ajudam bastante, como o SISCOMEX. (Exportadora 001)

Outro exportador (empresa 002), expõe essa questão, afirmando que:

Porque a gente já tem bastante tempo usando essa prática que a gente nunca deixou de prestar conta. O ato concessório ele tem data, ele é um ano com prorrogação de 12 meses se você não conseguir, porque o que você importa só consegue suspender esses impostos se comprovar que exportou. (Exportadora 002).

Nota-se que os exportadores 001 e 002, têm maior domínio sobre a realização do ato concessório de *drawback*, destacando o fato de ser online. O Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX) é uma ferramenta que ajuda significativamente os exportadores, diminuindo assim a burocracia.

Destaca-se na fala da exportadora 002 a prorrogação do prazo para as exportadoras que utilizam o *drawback* na importação e, posteriormente, na exportação. Existe um período de um ano, prorrogável por mais 12 meses, para a empresa comprovar o retorno ao exterior da mercadoria adquirida na importação utilizando o *drawback*, contatando a Lei n.º 12.350/2010. Assim, a empresa demonstra o tempo de experiência e o domínio quanto ao entendimento do ato concessório de *drawback*.

Outro aspecto observado é a percepção dos exportadores quanto à legislação e às normas que regem o *drawback*, se são de fácil compreensão:

As normas e leis é fácil, nada de anormal, que seja bem além do entendimento não. Quando a gente utiliza, trabalha com o despachante, facilita muito para gente esse trabalho, essa intermediação. Quando tem alguma atualização, alguma coisa eles sempre nos repassam (Exportador 001).

Nota-se, em entrevista, que a exportadora 001 destaca o trabalho do despachante na exportadora, apresentando esse profissional como intermediador de atualizações das informações que surjam sobre o regime aduaneiro de *drawback*.

Outro exportador, destaca apenas a facilidade que o mesmo tem com a lei. Para ele: "*A lei e normas do drawback não são difíceis, sem nenhum problema*" (Exportador 002). Observa-se que para o exportador 002, trata a lei e normas com

facilidade em sua compreensão.

Entretanto, observa-se que o exportador 003 têm a percepção da lei e das normas de *drawback* como um “sistema” e trata o incentivo fiscal, a suspensão e a isenção dos impostos como uma “ajuda”. Assim, o entrevistado se posiciona: “*Vejo que o sistema do drawback ajuda muito, então por ele ajudar muito eu acho que é bem tranquilo*” (exportador 003).

No que tange à percepção quanto às leis e às normas que regem o regime aduaneiro de *drawback*, salienta-se que a exportadora 003 é a única que utiliza do mecanismo de terceirização, desde a abertura do ato concessório de *drawback*.

Na entrevista, foi perguntado se o instrumento de *drawback* está atendendo a expectativa da empresa. Segundo o exportador 001:

Sinceramente, atende bastante, porque no Brasil tem muito imposto, pagamos impostos de importação e a gente chega a pagar 16% no material de plástico que são as mantas, os *mulching*, malha, caixa, saco plástico, cola, então quando utiliza o incentivo de *drawback*, vê que compensa muito, então hoje em dia não sei o que poderia melhorar. Outro ponto bem interessante é quando a gente realiza essa importação. Pagamos uma taxa, que é o AFRMM², que é uma taxa marítima. Todos os importadores têm que pagar. Quando chegam a mercadoria no porto, é bem alto o valor, paga mais de três mil reais, dependendo da quantidade da importação. Aí, quando se utiliza o *drawback*, essa taxa é suspensa e só paga uma taxa de vinte reais. Pequenos incentivos facilitam bastante o trabalho. Economicamente falando, é bem melhor. (exportador 001)

Percebe-se que o exportador 001, têm uma percepção positiva e de domínio quanto ao instrumento de *drawback*, principalmente nas importações de produtos utilizados no beneficiamento do processo produtivo do melão. O exportador 001 também destaca os altos tributos pagos no mercado interno, como também explica a relevância deste incentivo no exemplo da taxa do Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), que custa mais de três mil reais, enquanto, quando aplicado o incentivo de *drawback*, esse valor chega a diminuir para somente vinte reais.

Por outro aspecto, o exportador 003 apresenta-se com satisfação quando afirma que: “*o drawback é fundamental, é um bom incentivo, abre muitas portas*”.

Nota-se uma coesão entre as respostas dos exportadores, quando o exportador 001 e 003 destacam a relevância do incentivo fiscal de *drawback*.

Já quando questionados se o instrumento de *drawback* possibilita exportar novos produtos e alcançar para novos clientes, o exportador 001 respondeu:

Novos clientes, sim. Novos produtos é na abertura no ato concessório. Tem

² AFRMM é o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante, correspondente a um tributo que incide sobre o valor do frete internacional.

que ver quais são os produtos que estão na lista a serem exportados e como, no momento, a gente só exporta melão, até onde a gente precisou não teve nenhum problema. (Exportador 001).

O exportador 002 aponta os produtos que se enquadram no *drawback*, quando afirma que: “é porque nem todo produto ele se encaixa como *drawback*, faz na embalagem, *malching*, *manta*, etc., e tem alguns itens que não têm *drawback*”.

Observa-se o grau de conhecimento do exportador 001, acerca do instrumento de *drawback*, quando esse exportador consegue detalhar e diferenciar que novos produtos são tratados já na abertura do ato concessório, enquanto para novos clientes, isso só depende da exportadora. O exportador 002 descreve sucintamente o *drawback* do qual faz uso, no caso, os produtos para beneficiamento nos processos da produção do melão e, quanto aos itens que não têm *drawback*, o exportador não destacou nenhum.

Quando questionados acerca do último indicador descritivo, que trata o instrumento de *drawback* como um fator decisivo no sucesso das exportações, a empresa 001 afirmou: “Sim, mas decisivo não! O *drawback* facilita bastante, mas quer dizer que hoje eu só conseguiria exportar se tivesse o *drawback*? Não, eu consigo exportar. Por exemplo, têm algumas exportações aéreas que a gente faz e que algumas vezes não utilizam o incentivo”.

Por sua vez, o exportador 002 afirma que: “sim e não. O *drawback* ajuda significativamente, mas não é decisivo no sucesso das exportações, pois isso irá depender da gestão da empresa”. Já o exportador 003 afirma que: “Decisivo não posso falar que é, mas ajuda muito, não é pouco também não. Mas decisivo em si não é não. O *drawback* ajuda muito, mas se for depender do *drawback* para a empresa continuar, eu acho que não”.

Assim, é possível inferir a existência de um alinhamento no discurso dos exportadores sondados, acerca do indicador descritivo que destaca o instrumento de *drawback* como um fator decisivo no sucesso das exportações. Pontua-se que a exportadora 001 destaca o *drawback* como um fator de sucesso, mas deixa claro em sua resposta que consegue exportar mesmo sem esse incentivo.

A exportadora 002 enfatiza que o *drawback* ajuda significativamente, mas assim como a exportadora 001 e 003, afirma que o *drawback* não é decisivo no sucesso das exportações. No entanto, associa o sucesso das exportações à gestão empresarial.

Ressalta, que segundo o Decreto n.º 8.010/2013 o *drawback* é um incentivo fiscal aduaneiro que consiste na suspensão, isenção e restituição dos impostos. Sendo a restituição compete à Receita Federal do Brasil.

Entretanto, Almeida *et al.* (2019), afirmam que sem o uso do incentivo de *drawback* seria praticamente inviável a aquisição de insumos e as empresas não seriam tão competitivas no mercado externo, tendo em vista que o *drawback* permite a isenção, suspensão e restituição dos impostos. Sendo que as exportadoras se deparam com a alta carga tributária.

4.3.3 Percepções dos exportadores sondados, acerca das exportações e das importações utilizando o *drawback*

a) Exportadora 001

Em seu discurso, a exportadora 001 analisa positivamente o regime de *drawback*, destacando que o incentivo contribui para o lucro marginal na operação: “*deixa, sim, porque irá precisar de matéria-prima, então quando a taxa de câmbio está mais baixa compensa comprar as matérias no mercado internacional, já se economiza da*” (Exportadora 001).

A exportadora 001, considera a taxa de câmbio como um fator decisivo nas compras no mercado internacional, acrescentando em sua fala:

Depende da taxa de câmbio, porque quando a moeda está mais cara às vezes sai melhor comprar no mercado interno. Porém, quando se compra em grandes quantidades acaba também compensando, porque tem preço melhor apesar da taxa ser um pouco mais alta. Essas empresas que vendem no Brasil são caras, as que fabricam o produto aqui e eles importam a matéria-prima, então vamos direto na fonte que sai mais barato. (Exportadora 001).

Nota-se que a exportadora 001 é atenta às taxas de câmbio, sabendo que os valores mudam com base na oferta e na demanda de moedas, realizando, assim, uma análise esquematizada com base na necessidade da exportadora e alinhando a essa estratégia a utilização do regime aduaneiro de *drawback*.

A exportadora 001 fala a respeito da importação e exportação com o *drawback* e realiza uma observação quanto ao processo de exportação da empresa, e acrescenta que:

Geralmente, a gente fecha com o cliente e aí o cliente diz qual safra quer e a quantidade. Lá fecha por contêineres ou paletes, tantos paletes de frutas por

semana. Então semanalmente é feita a progressão do que irá ser plantado, para assim colher na semana certa, e na semana seguinte possa exportar. Depois desse processo é feita a contratação do frete, que é como no caso dos armadores que irá direcionar para que porto irá, se é para o de Fortaleza — CE ou Natal-RN, e daí é feito o processo de exportação, feita a emissão do *Bill Of Lading*³, que é como se fosse nosso CT-e⁴ aqui, que é o processo nosso de Conhecimento de Transporte Eletrônicos, é o B/L aí tem a emissão e dá início à nota fiscal, e posteriormente a isso, tudo é enviado ao porto. E do porto vai direto para o próprio cliente, e em alguns dias está lá, independente do destino. (Exportadora 001).

A exportadora 001 demonstra experiência no ato da exportação, explicando parte do processo, que é desde a negociação, seja por contêiner ou paletes, quanto ao planejamento alinhando ao setor produtivo, até o destino, independentemente do país que demanda o melão.

No caso do frete, a exportadora 001 destaca o “armadores” e explica que:

A demanda do porto é do próprio armador. Por exemplo, quando é feita a negociação com o armador e com uma empresa internacional de transporte marítimo, ele diz que vai ter tantas “janelas” disponíveis. “Janelas” é o que ele pode oferecer de contêiner para aquela semana. Então eu digo que a minha necessidade para aquela semana é de duzentos contêineres no porto de Pecém em Fortaleza — CE ou Mucuripe-CE. Aí a gente direciona para lá e a transportadora internacional faz também a mesma coisa para o porto de Natal — RN. Só que o porto de Fortaleza é melhor, porque ele é maior, então consegue alocar mais da empresa. Assim, consegue enviar mais por lá, porque se for para dividir, não dá para suprir em um porto só. Às vezes, por isso, é dividido, mas preferencialmente é melhor ir para o porto de Fortaleza, porque é até mais próximo daqui das fazendas, então é feito isso, envia para o porto e de lá a mercadoria que sai em contêineres e já vai para dentro dos navios. (Exportadora 001).

Como apresentado na fala da exportadora 001, o armador, como eles denominam, tem uma função de destaque no processo de finalização da exportação. O armador tem como função fretar os navios mercantis, executando toda a operação e o transporte da carga de um porto para o outro no comércio internacional. Essa exportadora enfatiza que o porto de Fortaleza-CE atende melhor à demanda da empresa, justamente por ter um maior porte, comparado ao porto de Natal — RN.

Outra ação apontada pela exportadora 001 é a exportação via *Break Bulk*, ou seja, carga fracionada.

Estava fazendo a exportação via *Break Bulk*, que é um navio aberto que não utiliza contêiner. Acontece que o melão vai no porão do navio, só que o porão é refrigerado, tudo bem certinho e não tem necessidade de contêiner. Então vai nos paletes, saindo da fazenda nos caminhões com o contêiner, e de lá vai para o porto. O melão é retirado dos contêineres em paletes e colocado no porão do navio. E aí a gente aproveitou para não pagar o frete em algumas importações. A gente aproveitou o próprio navio no *Break Bulk*. Então é como

³ *Bill Of Lading* ou abreviadamente B/L é um documento de conhecimento de embarque marítimo, que informa o carregamento de carga.

⁴ CT-e é Conhecimento de Transporte Eletrônico.

se a gente estivesse alocado no navio, e a gente pagaria o frete e trazia as importações, e aproveita e já exportava os melões como o mesmo navio, então só pegávamos um frete. (Exportadora 001).

A exportadora 001 ainda enfatiza os benefícios da exportação via *Break Bulk*, explicando o processo de negociação.

Fechamos a negociação com o *Break Bulk*. A gente fechou com o navio, então esse navio, como vem da Europa, já vem com as caixas que foram compradas na Europa. Aí vem para o RN, faz a retirada dos produtos importados e, no mesmo navio, já exporta os melões para a Europa. (Exportadora 001).

Avalia-se que a exportadora 001 utilizou o navio *Break Bulk* de forma econômica, fazendo com que passe a almejar, não apenas lucro, mas tem a preocupação em manter a qualidade dos melões que estão sendo exportados, pois o *Break Bulk* é refrigerado. Assim, a exportadora 001 tem uma atuação estratégica possibilitando o lucro, pagando o frete de exportação e aproveitando para importar os produtos da Europa para o Brasil, pagando um único frete com o *Break Bulk*.

Por fim, destaca-se que, em sua entrevista, a exportadora ressalta a importância do incentivo aduaneiro de *drawback*.

Vejo os incentivos que a gente tem com o *drawback*. Simplesmente, ele facilita bastante o processo de importação e exportação. É como falei, ao comprar às vezes um produto que está importando, só de imposto chega a pagar até dezesseis por cento. Imagine isso aplicado a mais de vinte mil toneladas de produtos? Então, é uma ferramenta que facilita bastante e é economicamente viável, e não é difícil de utilizar. É claro que tem que pesquisar e estudar, tem que ter alguém que ajude, como é o caso do profissional que é o despachante, que realiza os trâmites legais da empresa, utiliza também o SISCOMEX, que é o portal que dá informações que precisa dos tipos de produtos que se pode ou não importar. (Exportadora 001).

Em entrevista, a exportadora 001 demonstra ter experiência com o uso do *drawback*, ao constatar o incentivo aduaneiro de modo positivo e destaca o sistema do SISCOMEX como facilitador, por ser utilizado, necessariamente, apenas com acesso à internet.

b) Exportadora 002

Na entrevista, a exportadora 002 destaca o *drawback* como um importante incentivo fiscal aduaneiro no Brasil:

O *drawback* hoje é de suma importância no Brasil. Hoje é um país que tem custo muito alto e que trabalha com índice de custo altíssimo. Tem que ser muito eficiente, então essa desoneração no custo de produção, através do *drawback*, faz muita diferença. (Exportadora 002).

A exportadora 002 afirma a importância no sentido de desoneração de custos, pois, ao realizar a importação, possibilita a redução de custo na aquisição da matéria-prima e, conseqüentemente, ao realizar a exportação. Os impostos são suspensos e/ou isentos, dependendo da escolha da exportadora.

Observa-se também que a exportadora 002 destaca os custos desde a produção até o melão embarcado, inclusive impostos e taxas.

A produção de um hectare de melão é altíssima, o custo final lá no porto, colocando as frutas em cima dos navios, isso tem o custo de produção, desde a colheita, embalagem, logísticas, os impostos, as despesas portuárias que é muito alta, o despachante aduaneiro, as taxas de origem. Então, exportar é muito caro. Quando se pega um hectare de melão do tipo amarelo em média hoje sai em torno de R\$86.000,00 (oitenta e seis mil reais). (Exportadora 002).

Nota-se que o custo para implementar um hectare de melão do tipo amarelo tem valor de, em média, R\$ 86.000,00 (oitenta e seis mil reais) segundo a exportadora 002. Assim, com o valor de produção elevado, a exportadora busca amenizar os custos com novos conhecimentos que a possibilitem reduzir os custos, seja isentando e/ou suspendendo os impostos e taxas, utilizando o incentivo fiscal aduaneiro de *drawback*. Ou seja, a exportadora investe tempo em obter conhecimento sobre o planejamento tributário.

Entretanto, em entrevista, a exportadora 002 aponta as dificuldades em exportar para a Ásia, especificamente para o Oriente Médio. Como principal dificuldade, evidencia a logística, por existir uma quantidade menor de produtor a exportar, não utilizar todo um navio, mas apenas alguns contêineres. Dessa forma, a exportadora se sujeita a realizar o transbordo através da troca da carga de um navio para outro quando chega em um porto na Europa ou em outro lugar. Esse procedimento é chamado de transbordo aduaneiro.

A questão da Ásia, especificamente no Oriente Médio, é o problema logístico. O tempo de trânsito dos navios é muito longo, muito árduo e normalmente não são embarques diretos. Esses embarques são chamados de transbordo, chegam em outros países, tiram os contêineres de cima do navio e colocam para outro navio. Por exemplo, para mandar para a China, aí tem que mandar para a Espanha através do porto Algeciras, ou então para o porto de Tânger, que fica no Marrocos. Sempre tem que fazer o transbordo. Ou por Cingapura. E muitas vezes ocorre de o navio na primeira saída atrasar. E quando chega lá, o outro já tem saído. E aí o contêiner fica no chão e espera até uma semana ou mais, então tem sido um transtorno exportar para esses países mais distantes. São países que têm potencial. A China é um potencial enorme, um grande país de consumo de melão, apesar de ser o maior produtor do mundo em melão, mas ainda não é suficiente por conta da demanda de consumo. Mandamos para eles no inverno deles lá, que eles não produzem. Porém, ainda temos problemas logísticos. Certamente será resolvido, quando tiver carga suficiente para fazer um frete direto, que sai

daqui dos portos da costa potiguar e vai direto para a China, por exemplo. Aí o tempo de trânsito cairia para 26 dias. Hoje, na nossa configuração atual, o tempo de trânsito é acima de 50 dias, em média. (Exportadora 002).

Essa dificuldade logística se dá justamente por não vender em quantidade suficiente para carregar um navio completamente com melão e, assim, faz-se necessário o transbordo. Se houvesse carga suficiente, seria possível realizar um frete direto para a Ásia, especificamente para o Oriente Médio. Dessa forma, o tempo utilizado com o transbordo aproxima-se de 50 dias, mas esse trânsito ficaria em apenas 26 dias, caso a exportadora tivesse carga suficiente para completar o navio cargueiro. Dentro dos 26 dias, também haveria preservação da qualidade do produto, já que, às vezes, no transbordo ocorre atraso e há necessidade de aguardar o próximo navio. Quando há tal atraso, os contêineres ficam no porto e essa espera pode durar, aproximadamente, uma semana até poder embarcar e ir ao destino final.

Em entrevista, a exportadora 002 destaca, de modo positivo e economicamente viável, trabalhar simultaneamente com os dois tipos de exportação. Mas ressalta a dificuldade que a exportadora teve quando utilizou o serviço terceirizado.

Comparando a direta com a indireta, a gente trabalhou analisando as duas formas, apesar de dar mais trabalho. Mas o resultado econômico é melhor. A experiência de terceirização na região não foi muito bem sucedida. As que ficaram terceirizadas praticamente desapareceram.

Constata-se, na entrevista da exportadora 002, que esta obteve experiência negativa na terceirização da exportação, asseverando que as empresas que terceirizam são, praticamente, inexistentes. Atualmente a empresa conta com profissional experiente e capacitado que auxilia no processo de importação e exportação, com a sua equipe de colaboradores. Assim, a exportadora tem todo o processo de exportação como direto.

Em entrevista à exportadora 002, relata-se outro incentivo fiscal apresentado como a Lei Kandir.

Outro incentivo fiscal para nós exportadores é a Lei Kandir. Essa lei foi um incentivo criado no governo Fernando Henrique, que ao comprar alguns insumos, e se você for preponderante exportador, acima de 50% da sua produção destinada ao mercado externo, aquilo que você comprou de insumo que vem destacado no ICMS, você entra com um pedido no fisco estadual, comprando sua exportação. E aí você pede a recuperação desse imposto ao governo do estado. O governo não te paga imposto, o ICMS que deve ao estado, você negocia com alguma empresa/companhia, aí em vez dele pagar para o governo, a empresa/companhia paga para você. Só que o grande problema é que o governo não te paga. Nós temos ICMS de quase cinco anos acumulados e o estado não paga. Essa é a maior observação para você negociar esse ICMS, então tem que pagar deságio, aceitar deságio. Se eu

vendo ICMS para uma empresa/companhia, ela quer cobrar 10% para negociar com você. Ai tem outras despesas também, então você nunca consegue recuperar 100% do que você precisava recuperar. E, no mais, tem muito atraso. Quando o governo paga, ele paga com muito atraso, e isso não tem nada a ver com o drawback. (Exportadora 002).

O exportador 002, apresenta a Lei Kandir como outro incentivo fiscal, criado no governo Fernando Henrique Cardoso. Esse incentivo beneficia o exportador, que destina mais de 50% da produção ao mercado externo. A exportadora solicita a recuperação do ICMS ao governo do estado. Mas a exportadora ressalta que o principal problema é a demora do governo para pagar. A mesma observa que, só de imposto acumulado, há quase cinco anos, e até o momento o estado não pagou. Dessa maneira, a exportadora se vê obrigada a negociar esse ICMS com as companhias/empresas, as quais geralmente cobram 10% do valor. Então, a exportadora não consegue recuperar 100% do imposto que foi pago. Portanto, a exportadora não consegue o benefício, conforme está previsto na Lei Complementar n.º 87/1996.

c) Exportadora 003⁵

Ao ser questionado acerca dos gastos com o processo de exportação, um dos exportadores assim se posiciona:

Quando se trata de exportar melão, é necessário ter investimento para ser pago em dez anos. Como nossa empresa já tem muita coisa, estamos no mercado há mais de trinta anos, então muita coisa já não entra mais em custo. Então, uma empresa que for iniciar agora, ela vai ter um custo muito alto, custo muito maior que uma exportadora que já estar no mercado a mais de 10 anos (Exportadora 003).

É interessante ressaltar que os investimentos geralmente têm uma projeção de ao menos 10 anos, ou seja, a exportadora que está há muito tempo na atividade produtiva e exportadora de melão já tem toda uma estrutura, conforme a fala do exportador 003. Contudo, essa condição depende do investimento realizado ao longo do tempo, desde o aspecto estrutural, profissional e até em relação aos conhecimentos adquiridos.

Nesse contexto, a exportadora relata a utilização do *drawback*, ou seja, compreende que o conhecimento é essencial para tomar decisões assertivas. “*Tudo*

⁵ Ressalta-se que as respostas da empresa 003 foram sucintas comparadas às respostas das outras duas empresas sondadas.

que vai para exportação sai no regime drawback, mas o que é vendido no mercado interno não. Mas tudo que exporta, usa o drawback” (Exportadora 003).

Em particular, a exportadora 003 ainda destaca que:

o regime de *drawback* como falei só tem ajudado em inúmeras coisas boas, o único problema do *drawback* é, por exemplo, em anos de pandemia e anos que tem guerra, principalmente lá na Europa, União Europeia. Então, a gente faz uma programação e alguns desses fatores, por exemplo, o cliente diminui o pedido do nada e a gente não consegue fechar nesses dois anos. A gente não tem como justificar para o governo. Eu tinha feito essa estimativa e comprei tanto, e por esse motivo eu não conseguia exportar. Nesse caso, não tem como você dar uma explicação para você só pagar o PIS e COFINS, você tem que pagar multa e juros. Esse é o único problema do *drawback* (Exportadora 003).

Nessa parte da entrevista, a exportadora explica que é um problema quando há guerra que afeta economicamente os países que compram o melão e também em situações como o tempo da pandemia. Muitas vezes o cliente de um determinado país ou região faz um pedido e a exportadora faz todo o planejamento de produção, importando insumos e condicionando o melão para exportação. Logo depois, o cliente altera o pedido reduzindo a quantidade do melão que irá comprar justamente pelas questões das guerras e/ou pandemia, que afetam a economia nos países e, conseqüentemente, o orçamento e demanda do cliente.

Então, a exportadora, após ter feito todo o processo de compra de insumos do exterior, não consegue justificar tais quantidades desses insumos importados para o governo. Assim, a exportadora não consegue a isenção ou suspensão dos impostos.

A exportadora ainda fala sobre outro incentivo que o governo possibilita para as exportações: *“Outro incentivo do governo muito bom também é a SUDENE. Para anos que a empresa leva prejuízo, o governo dá essa possibilidade de isentar alguns impostos, sendo justificados. Vamos utilizar esse ano se não estou enganado”* (Exportadora 003).

4.4 Codificação das entrevistas utilizando o Atlas.ti

A partir do contexto das falas dos exportadores nas entrevistas a respeito de temáticas definidas como mercado internacional, exportação, fruticultura do melão, exportadoras de melão do Rio Grande do Norte e utilização do regime aduaneiro de *drawback*, utilizou-se o software Atlas.ti para processos de codificação, classificação de códigos e categorização, conforme recorrências de expressão.

Os aspectos frequentemente repetidos nas falas dos entrevistados foram

identificados em padrões. Desse modo, os padrões foram classificados por códigos de relacionamento e agrupados em códigos comuns entre as exportadoras. Assim, o quadro 13 apresenta as exportadoras analisadas, os códigos de relacionamento e o total observado em cada uma das falas das exportadoras sondadas. Dessa forma, é possível identificar a aplicação das estratégias de análise, iniciando pela análise da leitura das entrevistas e desenvolvendo as codificações no Atlas.ti, com categorias de análise, destacando no contexto da fala na entrevista, a frequência e a recorrência do código na fala dos exportadores.

Quadro 13: Quantidade total de códigos por exportadora

Exportadora	Códigos	Total
001	Beneficiamento e incentivo/ Beneficiamento da matéria-prima/ Beneficiamento na aquisição/ Beneficiamento na importação/ Beneficiamento no faturamento/ Desafios na exportação/ Drawback no mercado interno/ Críticas ao <i>drawback</i> / Entendimento das leis e normas do <i>drawback</i> / Outros incentivos fiscais / Suspendendo com <i>drawback</i> / Experiência com <i>drawback</i> / Experiência no mercado internacional/ Exportação direta/ Exportação para a América/ Exportação para a Ásia/ Exportando para a Europa/ Impostos e taxas/ Isenção com <i>drawback</i> / Negociação/ Produzindo melão/ Transportando melão	22
002	Beneficiamento e incentivo/ Beneficiamento da matéria-prima/ Beneficiamento na importação/ Beneficiamento no faturamento/ Desafios na exportação/ Drawback no mercado interno/ Críticas ao <i>drawback</i> / Entendimento das leis e normas do <i>drawback</i> / Suspendendo com <i>drawback</i> / Experiência com <i>drawback</i> / Experiência no mercado internacional/ Exportação direta/ Exportação para a América/ Exportando para a Europa/ Impostos e taxas/ Negociação/ Produzindo melão/ Transportando melão	18
003	Beneficiamento e incentivo/ Beneficiamento da matéria-prima/ Beneficiamento na aquisição /Beneficiamento na importação/ Beneficiamento no faturamento/ Desafios na exportação/ Entendimento das leis e normas do <i>drawback</i> / Outros incentivos fiscais/ Experiência no mercado internacional/ Exportação indireta/ Exportação para a América/ Exportando para a Europa/ Impostos e taxas /Isenção <i>drawback</i> / Negociação/ Produzindo melão/ Transportando melão	16
Total de Códigos		26

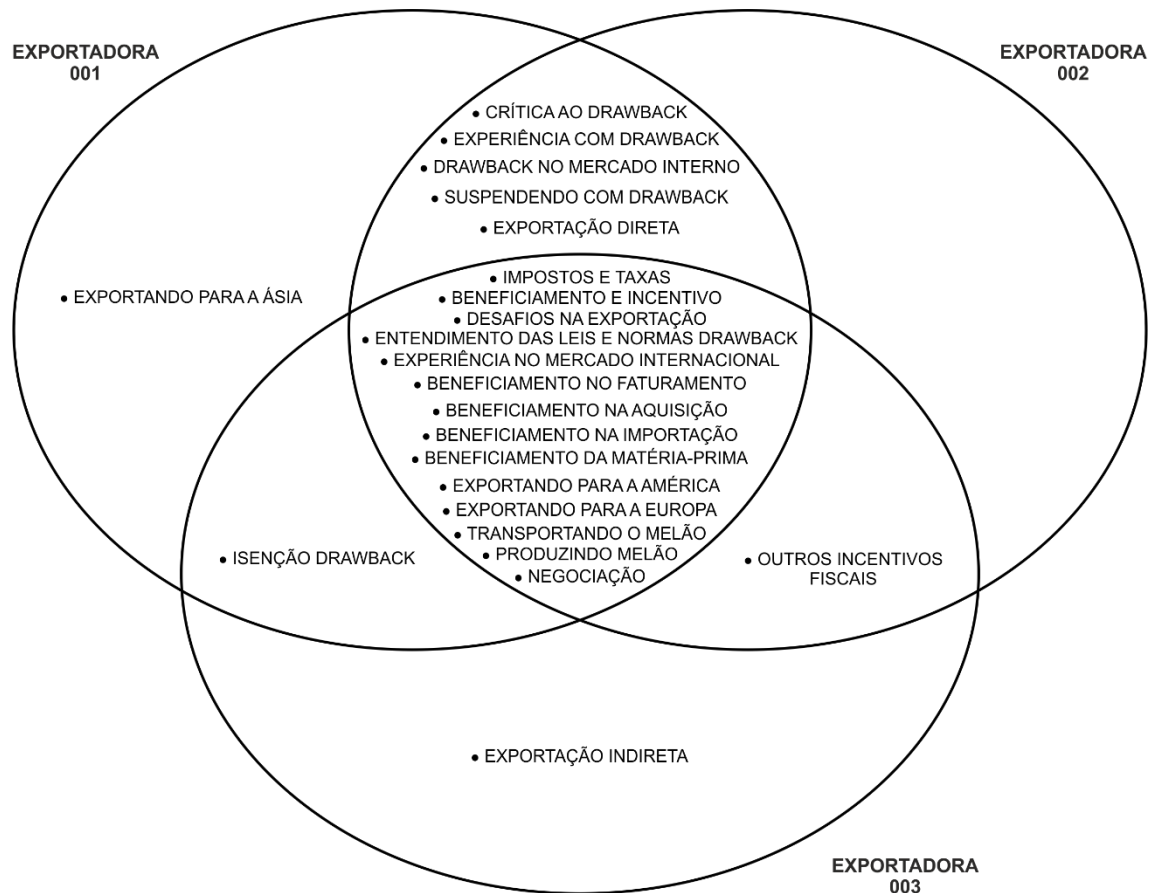
Fonte: Elaborado pela autora com base nos códigos do Atlas.ti (2023)

Nota-se que a exportadora 001 abordou um total de 22 códigos, enquanto a exportadora 002 abordou 18 códigos e a exportadora 003 apenas 16 códigos. Esses códigos estão inseridos no contexto das entrevistas das exportadoras analisadas e do resultado da aplicação da ferramenta utilizando o software Atlas.ti.

A figura 4, a seguir, apresenta as informações coletadas nas entrevistas com os exportadores, classificando-as em círculos sobrepostos que representam as

exportadoras e códigos descritos nas circunferências. A relação entre cada exportadora e os códigos é representada pela interseção dos círculos, ou seja, códigos em comum entre as exportadoras.

Figura 4: Diagrama das redes de relacionamento dos códigos



Fonte: Elaborado pela autora com base nos códigos do Atlas.ti (2023)

Como exemplos de interpretação e análise, verifica-se, a partir da figura 4, que a exportadora 001 e a exportadora 003 estão ligadas ao código “suspendendo com *drawback*”, algo que a exportadora 003 não aborda. Por sua vez, ainda como exemplo, a exportadora 002 não relaciona o código “isenção com *drawback*”, algo que é relacionado entre as exportadoras 001 e 003.

Em uma análise comparativa, nota-se que, dos 26 códigos, apenas 13 são códigos comuns entre as três exportadoras sondadas, conforme apresenta o conjunto de interseção dos códigos na figura 4.

Nessa etapa, os temas foram agrupados para identificação dos códigos comuns, identificando a inferência textual, ou seja, a posição em decorrência de

ligações com outros códigos já identificados quando foram gerados utilizando o Atlas.ti. Dessa forma, possibilita-se analisar, em conjunto, tudo que foi mencionado nas entrevistas, permitindo a compreensão da ideia central das informações coletadas nas entrevistas.

4.5 Participação do drawback no faturamento das exportadoras

Na aplicação dos questionários foi perguntado às exportadoras de melão: “Qual a contribuição da exportação no faturamento da empresa?”. E, em seguida, foi conduzida a pergunta “Qual a contribuição do uso do *drawback* no faturamento total da empresa?”.

O quadro 14 apresenta o faturamento das exportações das empresas, como também o faturamento total com a utilização do regime aduaneiro de *drawback*:

Quadro 14: Faturamento das empresas exportadoras do melão potiguar

Empresas	Faturamento da empresa com a exportação	Faturamento total com <i>drawback</i>
001	Entre 50% a 75%	Entre 50% a 75%
002	Entre 50% a 75%	Entre 50% a 75%
003	Entre 50% a 75%	Entre 10% a 25%

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa (2023)

Conforme o quadro 14, as três empresas exportadoras analisadas têm o faturamento com as exportações estimado entre 50% a 75%. Constatou-se ainda que as empresas 001 e 002 possuem os faturamentos na exportação iguais ao faturamento total com *drawback*.

Entretanto, a empresa exportadora 003 tem o faturamento com exportação diferente do faturamento total com *drawback*, sendo com exportação entre 50% a 75% e com *drawback* apenas 10% a 25%. Trata-se de uma diferença significativa, comparado com o próprio faturamento de exportação. Ao se comparar com as outras exportadoras analisadas, a diferença consegue ser ainda mais expressiva.

Ressalta que a empresa 003, realiza a exportação indireta, ou seja, terceirizando o serviço, intermediando o produto que produz. Desse modo, segundo Brasil (2022), a exportação indireta utiliza serviços de outras empresas, não obtendo uma maior lucratividade, justamente pela intermediação de uma terceira empresa. Como também utiliza a modalidade suspensão dos impostos, sendo que a ausência da comprovação do uso dos produtos adquiridos utilizando o *drawback* ao governo,

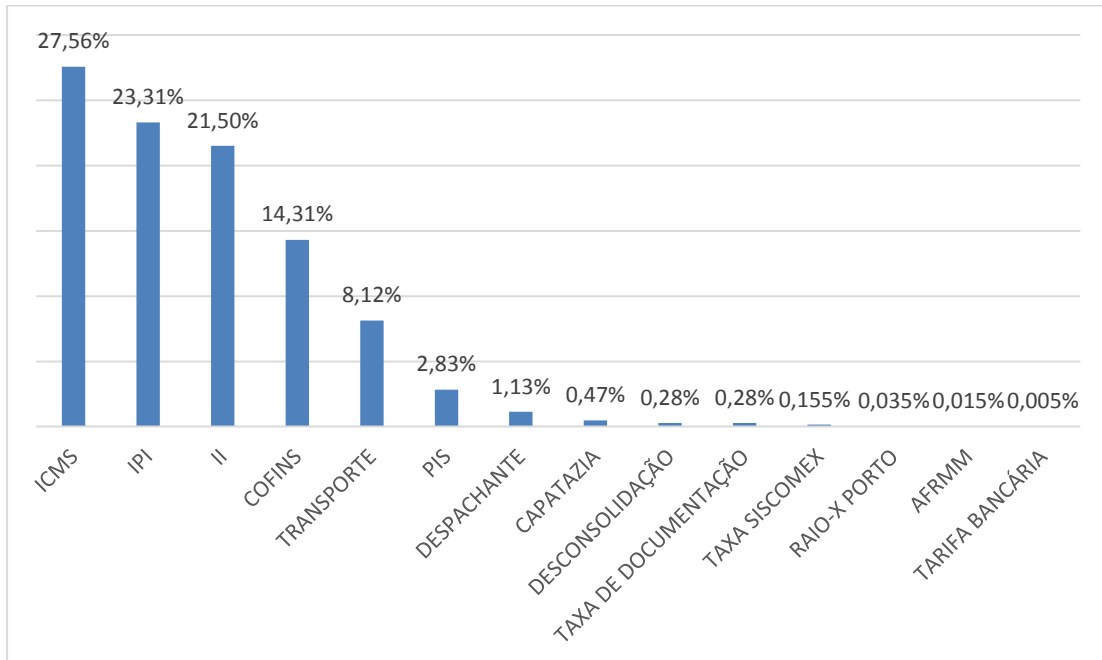
a empresa é obrigada a pagar os impostos que incidiram na mercadoria adquirida e exportada.

Ou seja, deve ocorrer um planejamento tributário para que se alcance a redução dos encargos fiscais, reduzindo a base de cálculo antes da ocorrência do fator gerador. Compreendido o planejamento tributário, faz necessário realizar uma análise e obter um planejamento estratégico, para poder realizar algumas mudanças de características das empresas, como a terceirização, se está sendo vantajosa ou não (YOUNG, 2018., CHIEREGATO *et al.*, 2010).

4.6 Despesas com e sem *drawback*

A figura 5, a seguir, representa as despesas da importação de insumos realizada sem *drawback*, apresentando os percentuais de impostos e custos de importação por empresa exportadora de melão sondada na pesquisa.

Figura 5: Gráfico da análise de gastos com importação de insumos sem *drawback*



Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa (2023)

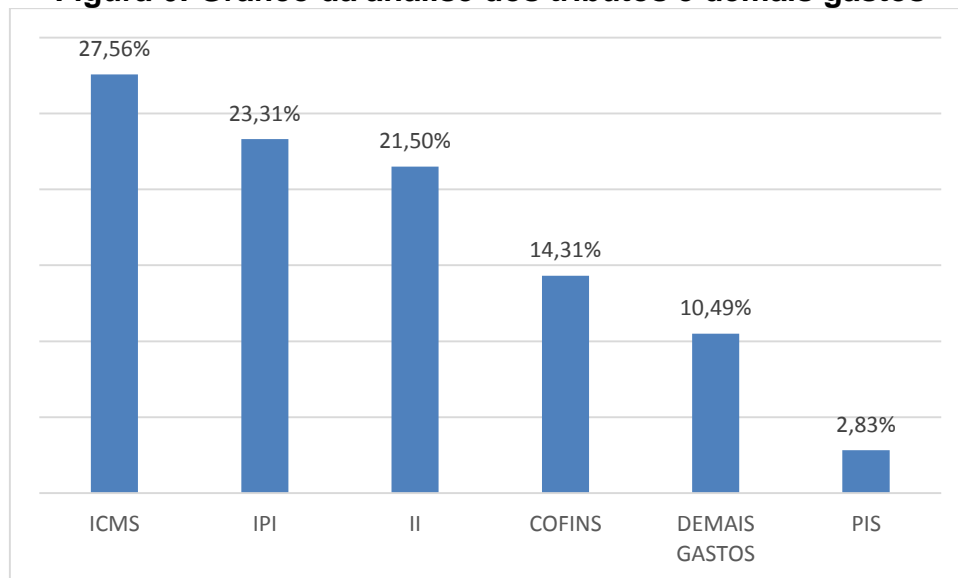
Na figura 5, são apresentados dados referentes aos gastos associados à importação de insumos executada pela exportadora de melão. Nos gastos tributários em que são cobrados nessa operação financeira, pode-se observar a existência de quatro impostos mais significativos, que são o Imposto sobre Circulação de

Mercadoria (ICMS) com 27,56%, seguido pelo Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) com 23,31%, Imposto de Importação (II) com 21,50% e pela Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) com 14,31%, respectivamente. Esses últimos seguidos pelo transporte, de 8,12%.

Já os demais gastos representam um percentual menor quando comparados a esses quatro já mencionados por último. O Programa de Integração Social (PIS), que é 2,83% da operação, ainda é maior que os outros gastos dessa operação, sendo o despachante aduaneiro (1,13%), capatazia com 0,47%, desconsolidação e taxa de documentação, ambos com 0,28%, a taxa de utilização do Siscomex (Taxa SISCOMEX) com 0,155%, raio-x do porto (0,035%), o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) com 0,015% e tarifa bancária (0,005%).

A seguir, a figura 6 apresenta uma análise comparativa dos tributos e o agrupamento dos demais gastos nesta importação de insumos.

Figura 6: Gráfico da análise dos tributos e demais gastos



Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa (2023)

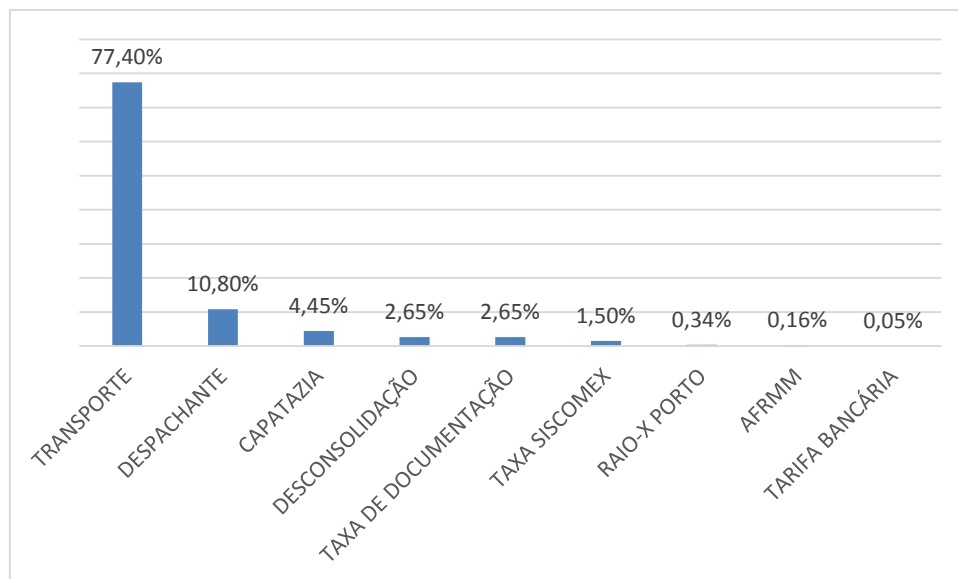
Ao analisar o figura 6 percebe-se que os gastos com despachante, transporte, desconsolidação, taxa de documentação, taxa SISCOMEX, raio-x do porto, AFRMM e tarifa bancária somados representam 10,49% do total da operação, ficando à frente apenas da fatia representada pelo PIS (2,83%). Destes gastos, cinco deles (o ICMS, IPI, II, COFINS e PIS) representam 89,51% do total. A soma dos gastos restantes, que representam 10,49%, estão classificados como os demais gastos na figura 6.

A figura 7 apresenta a análise dos gastos associados à importação de insumos

usando o incentivo *drawback*. Os gastos são com transporte, despachante, capatazia, desconsolidação que consiste na divisão da carga em partes menores, taxa de documentação, taxa Siscomex raio-x (no porto há a necessidade da carga passar por este equipamento), AFRMM e tarifa bancária. Esses valores são da mesma operação representada nas figuras 4 e 5. Porém, na representação da figura 7, há o incentivo aduaneiro *drawback*, logo há a exclusão dos impostos que anteriormente representavam 89,51%.

Assim, a análise em ao encontro da Lei n.º 5.172/1996, no artigo 3.º “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em que moeda ou cuja o valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Ou seja, a empresa é cobrada mediante as atividades econômica e financeira em que estão plenamente vinculadas a pagar os impostos.

Figura 7: Gráfico dos gastos de uma importação de insumos com uso do incentivo do *drawback*

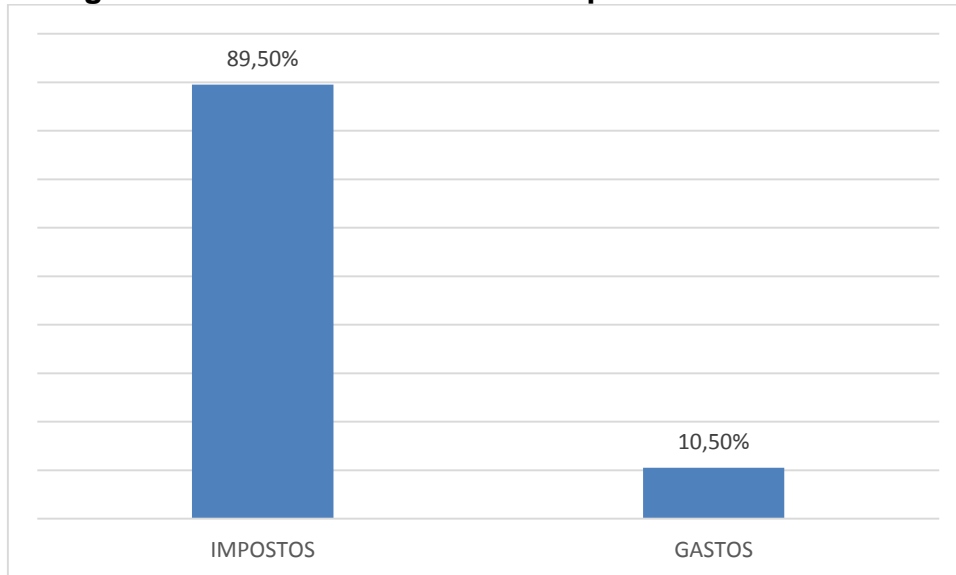


Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa (2023)

Observa-se que, com a adoção do regime aduaneiro de *drawback*, o ICMS, o IPI, o II, a COFINS e o PIS deixam de ser cobrados. Logo, tem-se a exclusão dos impostos dessa importação de insumos. Com o *drawback* os gastos mais significativos passam a ser: transporte agora com 77,40%, despachante representando 10,80%, seguido pela capatazia (4,45%), desconsolidação e taxa de documentação com 2,65%; taxa SISCOMEX 1,50%; raio-x com 0,34%; AFRMM 0,16% e tarifa bancária 0,05% da operação total, respectivamente.

Na figura 8, a seguir, é apresentada a análise dos impostos sem o *drawback*. Nessa etapa, foram somados os impostos, como: ICMS, II, COFINS, PIS. Esses impostos são comparados com os demais gastos na figura 8.

Figura 8: Gráfico da análise dos impostos sem *drawback*

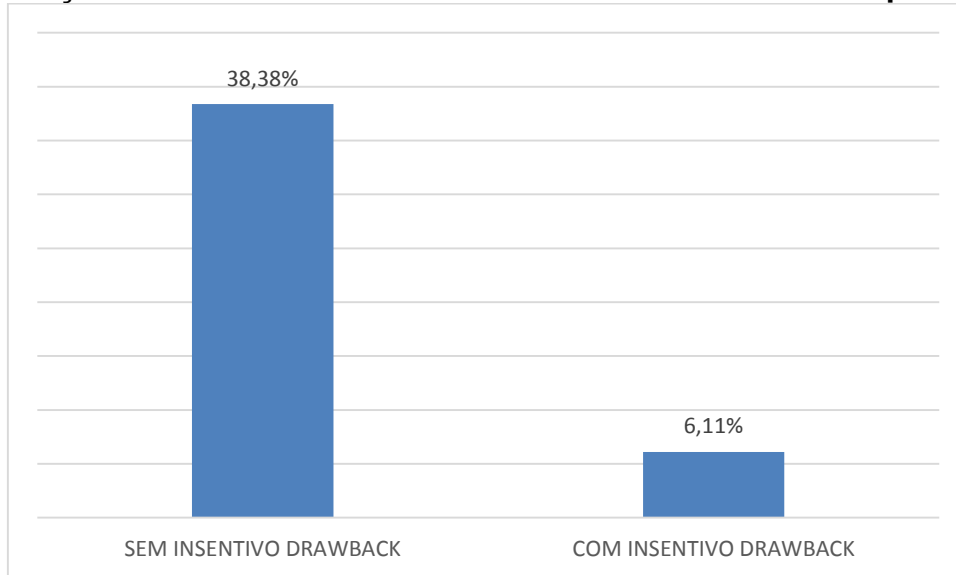


Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa (2023)

Na figura 8, tem-se que os impostos cobrados na operação executada pela empresa, como ICMS, II, IPI, COFINS e PIS, somados, representam 89,50% de impostos existentes nessa importação, enquanto 10,50% representam gastos. Como já apresentado, alguns tributos deixam de ser cobrados quando é aplicado o uso do regime aduaneiro *drawback*. Esses são, justamente, a maior fatia dos gastos nessa importação de insumos. Logo, com o *drawback* nesta operação, temos uma redução de 89,50% nos impostos associados à importação desses insumos, não considerando neste cálculo os gastos com os produtos importados em si.

Na figura 9 é apresentada a análise das despesas totais com e sem a utilização do regime aduaneiro de *drawback*.

Figura 9: Gráfico dos gastos associados à importação de insumos para a produção de melão com e sem *drawback* no custo total da operação



Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa (2023)

Na figura 9 nota-se os gastos e impostos associados a importação com e sem *drawback*, em seus respectivos valores totais. Na análise, compreende-se que, quando não se utiliza o regime aduaneiro *drawback*, 38,38% do valor é destinado para esses gastos e impostos e os outros 61,62% do valor total são referentes à própria mercadoria.

Quando essa importação é realizada, fazendo-se o uso do incentivo aduaneiro *drawback*, apenas 6,11% é destinado para os valores associados à importação. Ou seja, observa-se uma redução de aproximadamente 34,35% no gasto total quando a empresa executa esta operação recorrendo ao *drawback*. Além disso, há redução de 89,50% do gasto referente àquilo que não, necessariamente, é o produto importado, o que é uma redução significativa no valor total quando a empresa executa essa operação usando o *drawback*.

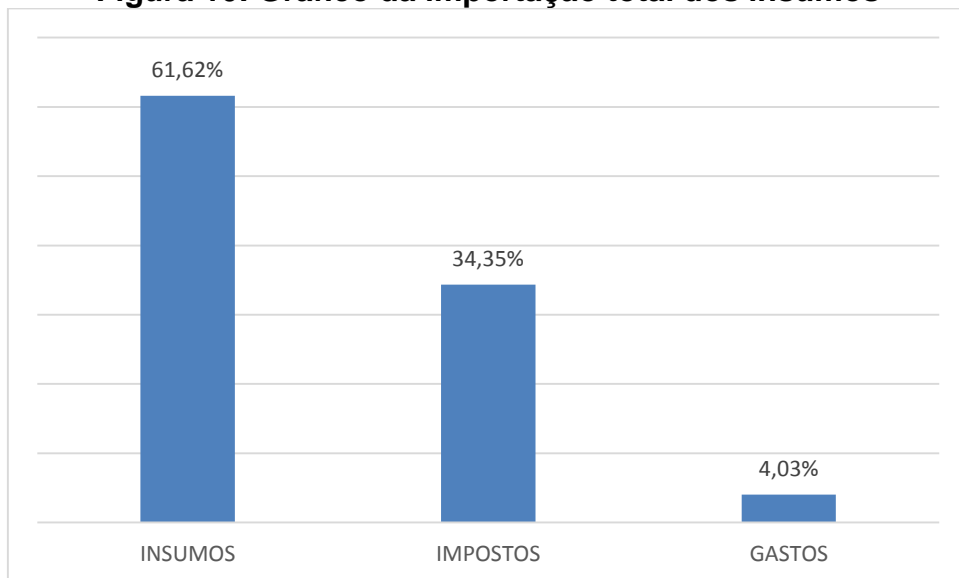
Na figura 10, a seguir, é feita a discriminação dos tipos de produtos adquiridos no mercado internacional que, posteriormente, serão utilizados no processo de beneficiamento⁶ do melão para, em seguida, ser exportado para diversos países.

Por tanto, a análise vem ao encontro quanto ao regime aduaneiro de *drawback*, não trata apenas da desoneração dos tributos, mas consistindo no incentivo fiscal do país a inserir-se no mercado internacional (MOORI *et al.*, BRASIL, 2014).

⁶ Beneficiamento é um termo utilizado pelas exportadoras sondadas para definir todo o processo de produção, que vai desde o cultivo do melão até a seleção e embalagem, deixando o produto pronto para a exportação. Ressalta-se que o termo não se refere ao processamento industrial, pois o melão é comercializado *in natura*.

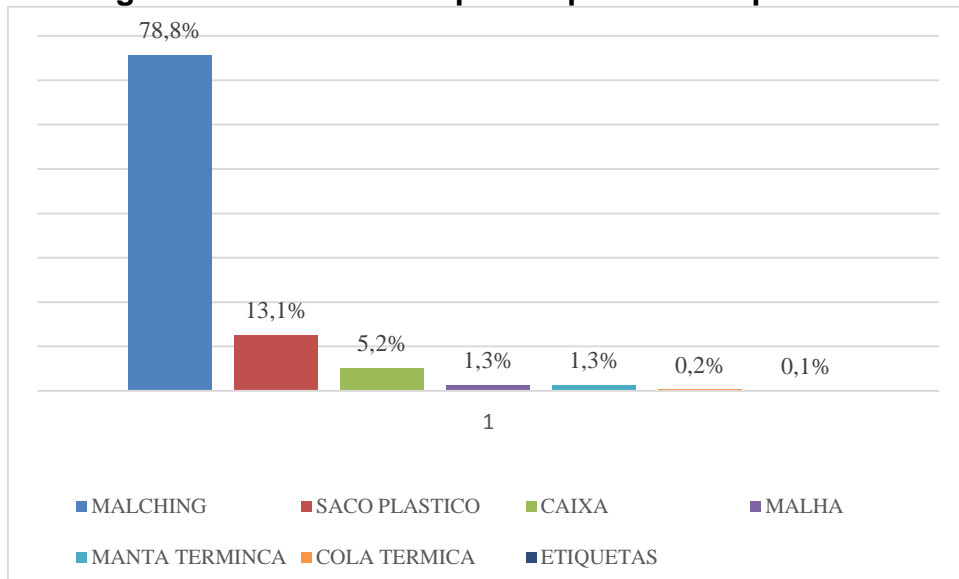
A análise em questão vem ao encontro do planejamento tributário na Figura 10. Organização empresarial, em que o planejamento objetiva justamente a redução dos encargos fiscais, ou alíquota do tributo antes da ocorrência do fator gerador, consistindo no estudo de caminhos lícitos (CHIEREGATO *et al.*, 2010).

Figura 10: Gráfico da importação total dos insumos



Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa (2023)

A figura 10 representa de forma sistematizada a importação de insumos, tendo em vista que o valor dos insumos chega a 61,62%, enquanto o valor de impostos é 34,35% e os gastos associados a esta importação, 4,03%. Considerando a aplicação do drawback os impostos são isentos ou suspensos, tendo, a redução de 34,35% no valor total da importação.

Figura 11: Gráfico dos tipos de produtos importados

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa (2023)

Na figura 11, observa-se que 78,8% é destinado para *malching*. Os 21,2% restantes são distribuídos em sacos plásticos (13,1%), caixas (5,2%), malhas (1,3%), manta térmica (1,3%) e, por fim, se aproximando do zero, cola térmica (0,2%) e etiquetas (0,1%).

Nesse sentido, as empresas em análise vem ao encontro do mecanismo de *drawback* criado pelo Decreto Lei n.º 37/1996, permitem que as organizações empresariais importam insumos, matérias-primas, que posteriormente a sua comprovação de uso serão exportados, utilizando as modalidades de suspensão, isenção e restituição de tributos pagos na importação, e aquisição utilizando o *drawback*, desde que ocorra a comprovação financeira das operações que foram realizadas, para que assim seja autorizado o gozo do benefício de *drawback* de acordo com cada uma das modalidades (BRASIL, 1996).

5 Conclusão

O regime aduaneiro de *drawback* encontra-se com destaque no campo do incentivo fiscal aduaneiro, nas exportações, no campo administrativo e empresarial. A pesquisa apresenta os resultados obtidos conforme os objetivos propostos, mediante a aplicação de questionários, análise documental e entrevistas, sendo consultadas três exportadoras da fruticultura de melão no estado do Rio Grande do Norte.

Dessa maneira, foram abordadas desde a caracterização das exportadoras, os destinos do melão exportado, o regime aduaneiro de *drawback*, as percepções dos exportadores sobre o incentivo de *drawback*, como também a relevância do planejamento tributário na redução dos custos, assim como a apresentação gráfica com e sem o *drawback* e codificações realizadas no software Altas.ti. Assim, com base nesses aspectos, o estudo analisou a adoção e o nível de conhecimento sobre o regime de *drawback* entre as exportadoras sondadas.

Para alcançar esse objetivo, foram traçados alguns objetivos específicos. Nesse sentido, a pesquisa descreveu o regime de tributação em questão, com base em suas modalidades e embasamento legal; analisou as formas de comercialização do melão e o direcionamento das exportações com base no *drawback*, mediante aplicação de questionário e entrevistas; apresentou as possibilidades de redução de custo no processo de comercialização da fruticultura do melão, com base em análise documental; evidenciou a relevância do planejamento tributário no processo de comercialização; e analisou a adoção e o nível de conhecimento do regime *drawback* pelos exportadores de melão sondadas.

Ao verificar as práticas, com base em análise documental, percebeu-se o alinhamento destas com a Lei Aduaneira de *Drawback* n.º 37/1966, de forma que o aspecto legal foi analisado através do atendimento à legislação e a antecipação da lei por parte da exportadora analisada.

Observou-se a aplicação da modalidade de *drawback*, que é a isenção ou suspensão dos impostos. Destaca-se que, ao analisar os gastos em cenários de adoção ou não do *drawback*, averiguou-se que, ao adotar esse regime aduaneiro, há uma redução de 89,50% dos gastos e impostos associados à importação de insumos. Quando utilizado esse regime, a redução do custo total na importação chega a 34,35%. Ressalta-se que não foi fornecido o valor da mão de obra.

Em geral, a aplicação do *drawback* tem retornos financeiros positivos entre as

exportadoras de melão por isentar ou suspender os impostos federais quando importam produtos. Além disso, por meio da comprovação realizada no sistema do SISCOMEX, os impostos também são isentos ou suspensos na exportação do melão.

Quanto ao faturamento nas exportações, as três empresas sondadas foram unânimes, estando na faixa de 50% a 75%. Nota-se que as empresas 001 e 002 têm a mesma faixa para o faturamento com a utilização do *drawback* nas exportações, sendo utilizado o regime de *drawback* em todas as exportações. Já em relação à empresa 003, com faturamento com exportação na faixa de 50% a 75%, usa o *drawback* apenas para a faixa de 10% a 25% no faturamento. Assim, a empresa 003 tem maior parcela do faturamento sem o uso do incentivo fiscal.

Portanto, avalia-se que o regime aduaneiro de *drawback* é uma ferramenta benéfica quando é operacionalizado por profissionais experientes e que se orientam com base na legislação tributária e de incentivos fiscais vigentes. Além disso, utilizando junto ao planejamento tributário, ao auxílio das importações e das exportações das empresas, o uso do *drawback* se torna essencial na comercialização e na obtenção de resultados positivos.

Ao tratar das percepções dos exportadores sondados acerca do *drawback*, conclui-se que empresa 003 se contradiz ao afirmar que a “modalidade permite isenção de IPI, PIS e COFINS, o que permite à empresa ter preços melhores para vender seus produtos (melão) no mercado externo (aquisição de insumos)”. Por outro lado, a mesma afirma que não utiliza o *drawback* na importação. Sendo que o *drawback* é utilizado na aquisição de insumos para a produção do melão no mercado internacional, condicionada posteriormente à exportação. Por sua vez, os outros exportadores são condizentes e coerentes em suas afirmações, principalmente no entendimento dos aspectos legais. Dessa forma, é possível existir uma sobreposição entre as exportadoras 001 e 002, com a 003.

Observa-se também que a exportadora 003, em sua entrevista e respostas em questionário, apresenta dificuldades quanto à compreensão do regime aduaneiro de *drawback*. A mesma destaca que usa o *drawback* isenção, mas o tipo se limita à indireta, ou seja, terceirização. Constatou-se também que é a exportadora com menos experiência com exportação e na utilização do *drawback*, comparados às outras exportadoras (001 e 002).

Por exemplo, na fala do exportador 002: “[...] a experiência de terceirização não foi muito bem sucedida, as que ficaram terceirizadas praticamente desapareceram”.

Por mais que essa experiência negativa tenha ocorrido com a exportadora 002, não significa que a exportadora 003 obtenha o mesmo resultado. Entretanto, fica aparente que a exportadora 003 se limita ao tipo indireta, exportando 65% do que se produz, enquanto as exportadoras 001 (75%) e a 002 (70%) realizam a exportação direta, ou seja, as próprias exportadoras.

Ainda no que tange à percepção dos exportadores sobre o regime aduaneiro de *drawback*, destaca-se que as três exportadoras utilizam o incentivo tanto nas suas práticas de importação, quanto na exportação do melão. Enfatiza-se que, ao importar usando o *drawback*, essencialmente matéria-prima, a exportadora beneficia e produz o melão, comprova ao governo que utilizou esses produtos importados para, em seguida, exportar utilizando o *drawback*.

Ademais, destaca-se que as exportadoras de melão entrevistadas têm, como principais destinos de exportação, basicamente três continentes (Europa, América e Ásia), contemplando um total de vinte e quatro países.

Entretanto, a exportadora 002 destaca as dificuldades encontradas para exportar para a Ásia, principalmente a questão logística. Caso a exportadora tivesse carga suficiente para completar o navio transportador, conseguiria a exportação direta com um prazo de 26 dias para o continente asiático, evitando assim problemas com o transbordo da carga, diminuindo a rota e o prazo de entrega. Enquanto a empresa 002 tem dificuldades logísticas, a empresa 001, que é de maior porte, consegue exportar diretamente. Já a exportadora 003 não exporta para o continente asiático.

Conclui-se que o regime aduaneiro de *drawback*, utilizado pelas três exportadoras analisadas, contribui significativamente nas exportações e, conseqüentemente, no faturamento dessas empresas. Fator importante é que a pesquisa só obteve acesso a três exportadoras da fruticultura do melão no Rio Grande do Norte, fato este que não permite generalizar os resultados para todos os exportadores do estado. Como sugestão para futuras pesquisas, buscar uma análise com maior número de empresas e com mais detalhamento acerca dos custos, obtendo acesso a dados detalhados na operação de importação e exportação.

Assim, a presente dissertação contribui de modo acadêmico, proporcionando aos pesquisadores, discentes e profissionais de área afins a compreensão, importância e análise do *drawback*, bem como a percepção dos exportadores, de forma que o planejamento tributário seja tratado como fator preponderante.

REFERÊNCIAS

ABRAFRUTAS - Associação Brasileira dos Produtos Exportadores de Frutas e Derivados. **Brasil é o terceiro maior produtor de frutas do mundo**. Brasília/DF, 11 de fevereiro de 2019. Disponível em: <https://abrafrutas.org/2019/03/brasil-e-o-terceiro-maior-produtor-de-frutas-do-mundo-diz-abrafrutas/>. Acesso em: 06. Mai. 2022.

ABRAFRUTAS. **Missão comercial ampliará envio de melão do RN para a China**. Disponível em: <https://abrafrutas.org/2021/11/missao-comercial-ampliara-envio-de-melao-do-rn-para-a-china/>. Acesso em: 07. Mai. 2022

ABRAFRUTAS. **Após liderar mercado por oito anos consecutivos, falta de água afugentou produtores para o estado vizinho**. Disponível em: <https://abrafrutas.org/2019/05/ce-perde-protagonismo-na-exportacao-de-melao/>. Acesso em: 07. Mai. 2022

ALVES, F. A.; MELO, G. C. V.; NASCIMENTO, I. C.S.; MOREIRA, C. S.; Planejamento tributário e análise dos incentivos fiscais da SUDENE em uma empresa de fruticultura localizada em Mossoró/RN. **Revista Desenvolvimento Socioeconômico em Debate**, v. 7, n. 2, p. 87–101, 2021. Disponível em: <http://periodicos.unesc.net/RDSD/article/view/6606>. Acesso em 17. Jun. 2022.

ALVES, A. P. **Convivência com o semiárido brasileiro**. In: CONTI, I. L.; SCHROEDER, E. D. (org.). Estratégias de Convivência com o Semiárido Brasileiro: Textos e Artigos de Alunos(as) Participantes. Brasília: Editora IABS, 2013. p. 35 – 44. Disponível em: http://plataforma.redesan.ufrgs.br/biblioteca/pdf_bib.php?COD_ARQUIVO=17908. Acesso em: 6. Mai. 2022.

ALMEIDA, J. C. de; LIMA, M. E. P. de. A fruticultura, o regime aduaneiro especial do drawback e o incentivo para a exportação na cidade de Petrolina/PE. **Ideias e Inovação** — Lato Sensu, [S. l.], v. 3, n. 3, p. 89, 2017. Disponível em: <https://periodicos.set.edu.br/ideiaseinovacao/article/view/4373>. Acesso em: 24 ago. 2022.

ALMEIDA, A. H. P.; SAMPAIO, R. F.; DA COSTA, W. P. L. B.; JÚNIOR, L. A. F.; DA SILVA, J. D.; SILVA, S. L. P. Regime aduaneiro especial de drawback como redutor de custos no setor de fruticultura. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos — ABC**, [S. l.], 2019. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4559>. Acesso em: 31 jul. 2022.

BRASIL. **Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006**, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional; altera as Leis nos 9.613, de 3 de março de 1998, 12.512, de 14 de outubro de 2011, e 7.998, de 11 de janeiro de 1990; e revoga dispositivo da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp155.htm#art1. Acesso em 03. Ago. 2022.

BRASIL. **Cadastrar Empresa no Registro Especial de Empresas Comerciais Exportadoras**. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/servicos/cadastrar-empresa->

[no-registro-especial-de-empresas-comerciais-exportadoras](#). Acesso em: 27 jul. 2022.

BRASIL. **Controle Aduaneiro**. Disponível em:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/conceitos-e-definicoes/controle-aduaneiro>. Acessado em: 31. Jul. 2022.

BRASIL. **AgroStat**. Disponível em:

<https://indicadores.agricultura.gov.br/agrostat/index.htm>. Acessado em: 20 jul. 2022.

BRASIL. **ComexStat**. Disponível em: <http://comexstat.mdic.gov.br/pt/geral>. Acessado em: 20. Jul. 2022.

BRASIL. **DECRETO-LEI Nº 37, DE 18 DE NOVEMBRO DE 1966**. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0037.htm. Acesso em: 22. Jul. 2022.

BRASIL. **DECRETO-LEI Nº 1.248, DE 29 DE NOVEMBRO DE 1972**. Dispõe sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico da exportação, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm. Acesso em 19. Jul. 2022.

BRASIL. **DECRETO-LEI Nº 1.598, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acessado em: 17. Ago. 2022

BRASIL. **DECRETO-LEI Nº 2.472, DE 1º DE SETEMBRO DE 1988**. Altera disposições da legislação aduaneira, consubstanciada no Decreto-Lei n.º 37, de 18 de novembro de 1966, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del2472.htm#art2. Acesso em: 22. Jul. 2022.

BRASIL. **DECRETO Nº 660, DE 25 DE SETEMBRO DE 1992**. Institui o Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0660.htm. Acessado em 24. Jul. 2022.

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. Acessado em: 27. Jul. 2022.

BRASIL. **DECRETO Nº 8.010, DE 16 DE MAIO DE 2013**. Altera o Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2013/decreto/d8010.htm. Acesso em: 22 jul. 2022.

BRASIL. **DECRETO Nº 10.010, DE 5 DE SETEMBRO DE 2019**. Altera o Decreto nº 660, de 25 de setembro de 1992, que institui o Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2019-

[2022/2019/Decreto/D10010.htm#art1](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto/D10010.htm#art1). Acesso em 24. Jul. 2022.

BRASIL. **Definição de importação**. Disponível em: <https://www.gov.br/empresas-e-negocios/pt-br/invest-export-brasil/importar/entenda-o-processo-de-importacao/definicao-de-importacao-1>. Acessado em: 31. Jul. 2022.

BRASIL. **Drawback**. Disponível em: <https://www.gov.br/siscomex/pt-br/informacoes/drawback>. Acessado em 24. Jul. 2022.

BRASIL. **Exportação**. Disponível em: <https://www.gov.br/siscomex/pt-br/servicos/aprendendo-a-exportar/por-que-exportar-1>. Acessado em: 28. Jul. 2022.

BRASIL. **Exportação e Importação Geral**. Disponível em: <http://comexstat.mdic.gov.br/pt/geral/61784>. Acesso em: 04. Jun. 2022.

BRASIL. **Formas de Comercialização**. Disponível em: <https://www.gov.br/siscomex/pt-br/servicos/aprendendo-a-exportar/negociando-com-o-importador-1/formas-de-comercializacao>. Acessado em: 27. Jul. 2022.

BRASIL. **INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 2098, DE 22 DE JULHO DE 2022**. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.984, de 27 de outubro de 2020, que dispõe o despacho aduaneiro de mercadorias e dos demais usuários dos sistemas de comércio exterior. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125132#2357085>. Acessado em: 25 jul. 2022.

BRASIL. **Legislação Básica sobre Empresas Comerciais Exportadoras/Trading Companies**. Disponível em: <https://www.gov.br/siscomex/pt-br/servicos/empresa-comercial-exportadora-trading-company/legislacao-basica-sobre-empresas-comerciais-exportadoras-trading-companies>. . Acessado em: 27 jul. 2022.

BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR Nº 104, DE 10 DE JANEIRO DE 2001**. Altera dispositivos da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm. Acessado 23 jul. 2022.

BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em 03 de ago. 2022.

BRASIL. **LEI Nº 3.995 DE 14 DE DEZEMBRO DE 1961**. Aprova o Plano Diretor da SUDENE, para o ano de 1961, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L3995.htm#art34. Acesso em: 05 mai. 2022.

BRASIL. **LEI N.º 4.239 DE 27 DE JUNHO DE 2022**. Aprova o Plano Diretor do Desenvolvimento do Nordeste para os anos de 1963, 1964 e 1965, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4239.htm. Acesso em: 05. Mai. 2022.

BRASIL. **LEI N.º 8.981, DE 20 DE JANEIRO DE 1995**. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8981.htm. Acesso em 17. Ago. 2022.

BRASIL. **LEI N.º 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em 17 ago. 2022.

BRASIL. **LEI N.º 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998,** Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718compilada.htm. Acesso em 03 de ago. 2022.

BRASIL. **LEI N.º 11.945, DE 4 DE JUNHO DE 2009.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/lei/l11945.htm. Acesso em: 22 jul. 2022.

BRASIL. **LEI Nº 12.350, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2010.** Dispõe sobre medidas tributárias, dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2007-2010/2010/Lei/L12350.htm. Acesso em: 22. Jul. 2022.

BRASIL. **LEI Nº 12.814, DE 16 DE MAIO DE 2013.** Altera a Lei nº 12.096, de 24 de novembro de 2009, quanto à autorização para concessão de subvenção econômica em operações de financiamento destinadas à aquisição e produção de bens de capitale a inovação tecnológica e em projetos de infraestrutura. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm#art7. Acesso em 03 de ago. 2022.

BRASIL. **O que é o Simples Nacional.** Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documents/Pagina.aspx?id=3#:~:text=O%20Simples%20Nacional%20%C3%A9%20um,%2C%20Distrito%20Federal%20e%20Munic%C3%ADpios>. Acesso em: 01. Ago. 2022

BRASIL. **Órgãos anuentes na importação.** Disponível em: <http://www.comexresponde.gov.br/portalmDIC/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=278>. Acessado em: 31. Jul. 2022.

BRASIL. **PORTARIA Nº 23, DE 14 DE JULHO DE 2011.** Dispõe sobre operações de comércio exterior. Disponível em: https://www.gov.br/produtividade-e-comercio-exterior/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/portarias-secex/anos-anteriores/portarias_secex_2011/portaria-secex-23-11-consolidada.pdf. Acesso em 19. Jul. 2022.

BRASIL. **PORTARIA Nº 44, DE 24 DE JULHO DE 2020.** Dispõe sobre o regime aduaneiro especial de drawback e altera a Portaria SECEX nº 23, de 14 de julho de 2011, que dispõe sobre operações de comércio exterior. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-44-de-24-de-julho-de-2020-268684638>. Acesso em 19. Jul. 2022.

BRASIL. **Sistema Integrado de Comércio Exterior — SISCOMEX.** Disponível em: <https://www.gov.br/empresas-e-negocios/pt-br/invest-export-brasil/exportar/acesse-sistemas-de-comercio-exterior/portal-unico-de-comercio-exterior>. Acessado em 24 jul. 2022.

BRASIL. **Tesouro Nacional. Boletim de estimativa da carga tributária bruta do governo geral.** Tesouro Nacional, 2021. Disponível em: https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2021/114?ano_selecionado=2021. Acesso em: 6. Mai. 2022.

CONEXOS. **E-book Drawback 2022.** Equipe Conexos, 2022. Disponível em: <https://material.conexos.com.br/ebookdrawback>. Acesso 24. Mai. 2022.

FAO. FOOD AND AGRICULTURE ORGANIZATION OF THE UNITED NATIONS. **FaoStat.** Disponível em: <https://www.fao.org/faostat/en/#data/TCL/visualize>. Acesso em: 22 ago. 2022.

FLORIANO, Rafael Coelho et al. **Drawback como benefício fiscal: uma proposição em uma empresa de cosméticos no município de Varginha-MG.** Brazilian Journal of Development, v. 6, n. 2, p. 8540-8558, 2020.

GESSER, T. **Comércio Exterior e Política de Incentivos Fiscais: uma análise do regime Drawback no Brasil (2013–2018).** Monografia (Bacharel em Ciências Econômicas) — Departamento de Economia e Relações internacionais, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, p. 67. 2020. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/209584/COM%C3%89RCIO%20EXTERIOR%20E%20POL%C3%8DTICAS%20DE%20INCENTIVOS%20FISCAIS%20UMA-Thuany%20Gesser.pdf?sequence=1>. Acesso em: 20. Ago. 2022

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Crescimento de 1,8% para o Produto Interno Bruto em 2022.** Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=39398:2022-06-30-12-41-02&catid=3:dimac&directory=1. Acesso em: 06. Jun. 2022.

HUAMANLAZO, Alicia Lourdes; LÓPEZ, Lizette Paola; HUAMÁN, Roberto Macha. **El drawback como mecanismo de promoción de las exportaciones.** Revista Arbitrada Interdisciplinaria KOINONIA, v. 6, n. 1, p. 302-321, 2021.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil.** Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11085/1/NT_O_sistema_tributario_Publicacao_Preliminar.pdf. Acesso em: 06. Jun. 2022.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Agronegócio brasileiro tem superavit de US\$ 43,7 bilhões no acumulado de 2022.** Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/index.php/2022/05/4908/>. Acesso em: 06 jun. 2022.

KEEDI, S. **ABC do Comércio Exterior.** 4ª, Ed. São Paulo: Aduaneiras, 2012.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos metodologia científica.** 6.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LÓPEZ, David Camilo. **Duty Drawbacks, Imported Inputs Duties and Exports:**

Evidence from Firm-Level Data from Colombia. Revista de economía del Rosario, v. 25, n. 2, p. 2, 2022.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, M. A.; SANTOS, G. G. **Percepções Gerenciais sobre a Eficácia dos Programas de Estímulo às Exportações: um Estudo do Drawback no Rio Grande do Sul.** (2003).

MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário.** 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MALUF, S. N. **Administrando o Comércio Exterior do Brasil.** São Paulo: Aduaneiras, 2000.

MORRI, R. G.; BENEDETTI, M, H.; KONDA, S, T. Regime Aduaneiro em Operações Logísticas Internacionais. **Revista Pretexto** Disponível:

<http://revista.fumec.br/index.php/pretexto/article/view/1033>. Acesso: 19. Jun. 2022.

NERY SILVA PIRETT, C.; NERY SILVA PIRETT, C. C.; ORANGES CEZARINO, L. A Importância do Regime Aduaneiro de Drawback para Internacionalização de Empresas Brasileiras. **Internext**, [S. l.], v. 14, n. 1, p. 59–75, 2019.

<http://DOI10.18568/internext.v14i1.456>.

OLIVEIRA, A. S.; CASTELLANI, M. A.; NASCIMENTO, A. S.; MOREIRA, A. A. **Perfil do sistema de produção de pinha nos polos de Fruticultura da Bahia, com ênfase nos aspectos fitossanitários da cultura.** Extensão Rural, Santa Maria, v. 23, n. 2, abr./jun., 2016.

OLIVEIRA, L. M.; CHIEREGATO, R.; JÚNIOR, J. H. P.; GOMES, M. P. **Manual de Contabilidade Tributária.** 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ONAH, Bernadette C. et al. **Does Incentive Improve Export Performance of Firms? An Evidence.** Journal of Economics, Finance and Accounting Studies, v. 4, n. 1, p. 437-444, 2022.

PEREIRA, M. T.; JESUS, C. V.; BARROS, C. M. E.; VOESE, S. B.; EFEITOS NO CUSTO VENDIDO APÓS A UTILIZAÇÃO DO REGIME ADUANEIRO DE DRAWBACK EM EMPRESAS DE CAPITAL ABERTO. **Revista Enfoque: Reflexão contábil.** 2019. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v42i1.57503>.

PIRETT, C. N. S.; PIRETT, C. C. N. S.; CEZARINO, L. O. A Importância do Regime Aduaneiro de Drawback para Internacionalização de Empresas Brasileiras. **Internext**, [S. l.], v. 14, n. 1, p. 59–75, 2019. <http://DOI:10.18568/internext.v14i1.456>.

RATTI, B. **Comércio Internacional e Câmbio.** 10ª ed. São Paulo: Aduaneiras. 2007.

SEBRAE. **Regime Tributário: saiba qual é o certo para sua empresa.** 2014. Disponível em: <https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/ap/artigos/conheca-os-tres-regimes-tributarios,1ddf8178de8c5610VgnVCM1000004c00210aRCRD>. Acesso em: 03 ago. 2022.

SEBRAE. **Anuário do trabalho nos pequenos negócios**: 9.ed. 2018. Disponível em: <<https://sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anu%C3%A1rio%20do%20Trabalho%20nos%20Pequenos%20Neg%C3%B3cios%202016%20VF.pdf>> Acesso em: 11. Ago. 2023.

SEGREE, G. **Manual Prático de Comércio Exterior**. Thadeu. 3ª ed. São Paulo: Atlas 2010.

SILVA, R. A. **O regime de drawback e sua contribuição para as exportações dos setores industriais brasileiros**. 2014. 81 f. il. Dissertação (Mestrado em Economia), Universidade de Brasília, Brasília, 2014. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/16509>. Acesso em: 24. Jul. 2022.

SOUSA, M. **Importação: a alternativa para competitividade**. 2011. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/importacao-a-alternativa-para-competitividade/56576/>. Acesso em: 24. Mai. 2022.

YOUNG, L. H. B. **Planejamento Tributário**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

APÊNDICE A — Questionário e roteiro de entrevista utilizada na pesquisa

- 1) A empresa utiliza Drawback? Sim Não
- 2) A empresa utiliza o Drawback para exportação? Sim Não
- 3) A empresa utiliza o Drawback para importação? Sim Não
- 4) Se sim, qual a modalidade de Drawback?
 Suspensão Isenção Restituição Não utiliza
- 5) Se não, qual incentivo fiscal de exportação a empresa utiliza? _____
- 6) Qual o principal destino das exportações da empresa? _____
- 7) Qual o tipo de exportação realizado pela empresa?
 Exportação Direta “Própria empresa”
 Exportação Indireta “Terceirização”
 Consórcio de exportação
- 8) Quanto tempo a empresa atua com Exportação? Menos de 2 anos
 Menos de 5 anos De 5 a 10 anos De 10 a 15 anos
 De 15 a 20 anos De 20 a 25 anos De 25 a 30 anos
 De 30 a 35 anos De 35 a 40 anos Mais de 50 anos
- 9) Quanto tempo de utilização do Drawback? Menos de 2 anos
 Menos de 5 anos De 5 a 10 anos De 10 a 15 anos
 De 15 a 20 anos De 20 a 25 anos De 25 a 30 anos
 De 30 a 35 anos De 35 a 40 anos Mais de 50 anos
- 10) Qual a contribuição da exportação no faturamento da empresa?
 Menos de 10% Entre 10% a 25% Entre 25% a 50%
 Entre 50% a 75% Entre 75% a 100%
- 11) Qual a contribuição do uso do Drawback no faturamento total da empresa?
 Menos de 10% Entre 10% a 25% Entre 25% a 50%
 Entre 50% a 75% Entre 75% a 100%
- 12) Análise da percepção dos exportadores de melão sobre o Drawback

INDICADORES	DISCORDO TOTALMENTE	DISCORDO	NÃO CONCORDO E NEM DISCORDO	CONCORDO	CONCORDO TOTALMENTE
A análise e aprovação do ato concessório de drawback é rápida e desburocratizada					
A Legislação e normas que regem o drawback são de fácil compreensão					
O instrumento de drawback está atendendo a expectativa da empresa					
O instrumento de drawback possibilita exportar produtos para novos clientes					

O instrumento de drawback é fator decisivo no sucesso das exportações					
---	--	--	--	--	--

13) Qual o número de empregados na empresa?

- De 2 a 50 Empregados De 51 a 100 empregados
 De 101 a 200 empregados De 201 a 500 Empregados
 De 501 a 1000 Empregados Mais de 1000 Empregados

Fonte: Adaptado de Machado (2003)