

Universidade Estadual Paulista

Gilmar Lucio da Silva

ANÁLISE COMPARATIVA DOS  
BENEFÍCIOS FISCAIS PARA  
EXPORTAÇÃO DE RAÇÕES DE  
NUTRIÇÃO ANIMAL PARA PAÍSES  
DA AMÉRICA DO SUL

Jaboticabal

2018

GILMAR LUCIO DA SILVA

ANÁLISE COMPARATIVA DOS  
BENEFÍCIOS FISCAIS PARA  
EXPORTAÇÃO DE RAÇÕES DE  
NUTRIÇÃO ANIMAL PARA PAÍSES DA  
AMÉRICA DO SUL

Dissertação apresentada à Universidade Estadual  
Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, como  
exigência parcial para obtenção do grau de  
Mestre em Administração.

Área de Concentração: Gestão de Organizações  
Agroindustriais

Orientador: Prof. Dr. Timóteo Ramos Queiróz

Jaboticabal

2018

Silva, Gilmar Lucio da  
S586a Análise comparativa dos benefícios fiscais para exportação de rações de nutrição animal para países da América do Sul / Gilmar Lucio da Silva. -- Jaboticabal, 2018  
xiv, 47 p. : 29 cm

Dissertação (mestrado) - Universidade Estadual Paulista, Faculdade de Ciências Agrárias e Veterinárias, 2018  
Orientador: Timóteo Ramos Queiroz  
Banca examinadora: Thelma Lucchese Cheung, Glauca Aparecida Prates

Bibliografia

1. Compra equiparada ou importação indireta. 2. Drawback. 3. Importação. 4. Reintegra. 5. Ruminantes. I. Título. II. Jaboticabal-Faculdade de Ciências Agrárias e Veterinárias.

CDU 65.01.4



UNIVERSIDADE ESTADUAL PAULISTA

Câmpus de Jaboticabal



## CERTIFICADO DE APROVAÇÃO

TÍTULO DA DISSERTAÇÃO: ANÁLISE COMPARATIVA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS PARA EXPORTAÇÃO DE RAÇÕES DE NUTRIÇÃO ANIMAL PARA PAÍSES DA AMÉRICA DO SUL

AUTOR: GILMAR LUCIO DA SILVA

ORIENTADOR: TIMÓTEO RAMOS QUEIROZ

Aprovado como parte das exigências para obtenção do Título de Mestre em ADMINISTRAÇÃO, especialidade: Gestão de Organizações Agroindustriais pela Comissão Examinadora:

  
Prof. Dr. TIMÓTEO RAMOS QUEIROZ  
Coordenadoriã do Curso de Administração / Faculdade de Ciências e Engenharia-FCE/UNESP - Tupã/SP

  
Profa. Dra. THELMA LUCHESE CHEUNG (Videoconferência)  
Escola de Administração e Negócios-ESAN/UFMS / Campo Grande/MS

  
Profa. Dra. GLAUCIA APARECIDA PRATES (Videoconferência)  
Departamento de Engenharia Industrial Madeireira / UNESP - Câmpus Experimental - Itapeva/SP

Jaboticabal, 13 de agosto de 2018

## **DADOS CURRICULARES**

**GILMAR LUCIO DA SILVA** – nascido em Tanabi, interior de São Paulo, no ano de 1977, iniciou sua graduação em 1998 no curso de Administração em Comércio Exterior, concluindo sua graduação em 2001, pós-graduado em 2014 em Gestão Financeira em Controladoria. Iniciou sua carreira em 1995 no setor de Suprimentos de uma empresa no Segmento de Construção Civil, desenvolvendo sua carreira neste setor nos segmentos de Construção, Químico e Agronegócios, atualmente ocupando o cargo de Supervisor de Compras e estudante do curso de Mestrado em Administração na Faculdade de Ciências Agrárias e Veterinárias da Unesp no campus de Jaboticabal-SP.

*À minha mãe, Laura Marques Silva (in memoriam) e a Orselino Alves da Silva Júnior pela persistência, companheirismo e incentivo.*

***Dedico.***

## AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por me abençoar e me sustentar todos os dias.

Aos meus irmãos e irmãs que mesmo longe torceram pelo meu sucesso.

Ao meu orientador pela paciência, disponibilidade e pela condução profissional perfeita na orientação dos meus trabalhos, me ajudando em minha superação.

À gerência da empresa a qual trabalho que acreditou e me ajudou em mais esta etapa.

**Muito obrigado!**

*“A mente que se abre para alguma coisa nova, nunca mais será a mesma”.*

***Albert Einstein***



# ANÁLISE COMPARATIVA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS PARA EXPORTAÇÃO DE RAÇÕES DE NUTRIÇÃO ANIMAL PARA PAÍSES DA AMÉRICA DO SUL

## RESUMO

### Objetivo

Esta pesquisa tem como objetivo informar as empresas como poderão aumentar seus lucros usando o benefício fiscal que melhor se adapta a sua realidade, comparando os benefícios fiscais brasileiros para exportação de ração animal. Especificamente, analisando as condutas fiscais nacionais existentes para exportação de ração animal para os diversos países latino-americanos; demonstrando custos atuais no mercado nacional, possibilidades de incentivos na importação com objetivo de exportação, produção nacional e seus incentivos à exportação e analisando a viabilidade da importação de matérias-primas que fazem parte do produto final, produção em território brasileiro e exportação de rações prontas.

### Metodologia / Procedimentos de Pesquisa

Pesquisa desenvolvida levando em consideração o seguinte encadeamento: a) levantamento teórico do tema; b) entendimento dos benefícios fiscais vigentes; c) análise quantitativa dos impostos usando os incentivos fiscais Compra Equiparada, Reintegra e Drawback; d) análise comparativa destes benefícios; e, e) análise SWOT das organizações do setor de Nutrição Animal no Brasil.

### Resultados e Discussões

Comparando os benefícios fiscais oferecidos pelo Governo e divulgando-os, as empresas interessadas tomarão a decisão de que qual destes benefícios, melhor que se encaixa em seu perfil. De posse desta informação, o empresário a utilizará como ferramenta para redução de custos, alavancando suas exportações. Alavancando as exportações, aumenta-se a entrada de divisas no país, haverá um aumento de investimentos internos.

### Implicações Gerenciais

Os benefícios fiscais escolhidos têm suas particularidades e não podem ser comparados de igual para igual, pois cada um tem suas características sendo estas detalhadas nesta pesquisa.

### Conclusões e Limitações da Pesquisa

Mediante comparativo foi possível determinar a melhor opção por perfil de empresa e determinadas as limitações envolvendo os benefícios.

### Originalidade

Trata-se de um projeto com objetivo de informar e ajudar as empresas que tem interesse em exportar a alavancarem suas vendas utilizando o benefício fiscal que melhor se encaixar em seu perfil.

**Palavras-chaves:** compra equiparada ou importação indireta, Drawback, importação, reintegra, ruminantes

# COMPARATIVE ANALYSIS OF TAX BENEFITS FOR EXPORT OF ANIMAL NUTRITION FEEDS FOR COUNTRIES OF SOUTH AMERICA

## ABSTRACT

### **Purpose**

This study has to do with how their companies better their savings using the economic fiscal that best fits their reality, comparing the Brazilian tax benefits to the export of animal feed. Specifically, analyzing the existing national fiscal conduct for the export of animal feed to the various Latin American countries; demonstrating current costs in the domestic market, import incentives for export purposes, domestic production and export incentives, and analyzing the feasibility of importing raw materials that are part of the final product, production in Brazil and export of ready-made rations reintegration, ruminants

### **Methodology / Research Procedures**

This research is being conducted in conjunction with the following chain: a) theoretical theme survey; b) understanding of the tax benefits in force; c) the quantitative analysis of resources using the incentives under the use of a purchasing capacity, Reintegra and Drawback; d) comparative analysis of the benefits e) SWOT analysis of organizations of the Animal Nutrition sector in Brazil.

### **Results and discussions**

Comparing the benefits provided by the Government and informing them, as the companies that make the decision, they are best in terms of placement in your profile. With this information, the entrepreneur uses tools to reduce costs, leveraging his exports. By leveraging exports, the country's foreign exchange inflows increase; there will be an increase in domestic investment.

### **Management Implications**

The choose benefits are specific and cannot be compared as equals because they are responsible for their characteristics and are highlights of this research.

### **Conclusions and Limitations of the Research**

By comparative for an option for a profile of company and determined the collections the benefits.

### **Originality**

It's a project with the goal of informing and helping companies that are interested in exporting the expenses with the tax benefit that best fits your profile

**Keywords:** purchased as an indirect store, Drawback, import, reintegrate, ruminants

**LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

AFRMM – Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante

CIF – Cost, Insurance and Freight

Cofins – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

FOB – Free On Board

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviços

II – Imposto de Importação

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

MDIC – Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços

MP – Matéria-Prima

NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul

PIB – Produto Interno Bruto

PIS – Programa de Integração Social

RE – Registro de Exportação

RIPI – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados

SISCOMEX- Sistema Integrado de Comércio Exterior

TEC – Tarifa Externa Comum

TIPI – Tabela Imposto sobre Produtos Industrializados

UNESP – Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”

**LISTA DE QUADROS**

	<b>Página</b>
<b>Quadro 1.</b> Etapas e resultados esperados. ....	32
<b>Quadro 2.</b> Análise SWOT das organizações do setor de Nutrição Animal no Brasil. .	33
<b>Quadro 3.</b> Descritivo dos Impostos e Despesas Incidentes na Importação, produção e Exportação. ....	34
<b>Quadro 4.</b> Exemplo da estrutura de classificação do NCM. ....	34
<b>Quadro 5.</b> Quadro comparativo de benefícios fiscais. ....	39

**LISTA DE TABELAS**

	<b>Página</b>
<b>Tabela 1.</b> Total de Exportações de Rações Brasileiras no Período de 1997 a 2015 (Valores em US\$). .....	17
<b>Tabela 2.</b> Principais destinos das exportações brasileiras entre 1997 a 2015. ....	18
<b>Tabela 3.</b> Estados brasileiros que mais exportaram ração entre 1997 a 2015. ....	18
<b>Tabela 4.</b> Comparativo Peso versus Custo das matérias-primas na ração para ruminantes (Exceto Premix/Núcleo). .....	34
<b>Tabela 5.</b> Percentual dos Impostos Incidentes no NCM 23099090. ....	35
<b>Tabela 6.</b> Percentual de Impostos incidentes na matéria prima grãos e sal fora do Estado de São Paulo. ....	35
<b>Tabela 7.</b> Percentual de Impostos incidentes nas matérias-primas grãos e sal fora do Estado de São Paulo. ....	37

## SUMÁRIO

	<b>Página</b>
<b>RESUMO</b> .....	<b>viii</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>ix</b>
<b>LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS</b> .....	<b>x</b>
<b>LISTA DE QUADROS</b> .....	<b>xi</b>
<b>LISTA DE TABELAS</b> .....	<b>xii</b>
<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	<b>15</b>
<b>1.1. Panorama do mercado de exportação de nutrição animal e os benefícios fiscais</b> .....	<b>17</b>
<b>1.2. Evolução da carga tributária brasileira de 1994 a 2015</b> .....	<b>19</b>
<b>2. REVISÃO DA LITERATURA</b> .....	<b>20</b>
<b>2.1. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS</b> .....	<b>20</b>
<b>2.2. Imposto de Importação – II</b> .....	<b>21</b>
<b>2.3. Programa de Integração Social – PIS</b> .....	<b>22</b>
<b>2.4. Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social – Cofins</b> .....	<b>23</b>
<b>2.5. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI</b> .....	<b>23</b>
<b>2.6. Imposto de Exportação – IE</b> .....	<b>24</b>
<b>2.7. Reintegra</b> .....	<b>25</b>
<b>2.8. Compra Equiparada ou Importação Indireta</b> .....	<b>26</b>
<b>2.9. Drawback</b> .....	<b>27</b>
<b>2.10. Análise SWOT</b> .....	<b>29</b>
<b>3. MATERIAIS E MÉTODOS</b> .....	<b>30</b>
<b>3.1. Levantamento teórico do tema</b> .....	<b>30</b>
<b>3.2. Entendimento dos benefícios fiscais vigentes</b> .....	<b>30</b>
<b>3.3. Análise quantitativa dos impostos usando os incentivos fiscais Reintegra, Comprada Equiparada ou Importação Indireta e Drawback</b> .....	<b>31</b>
<b>3.4. Análise comparativa utilizando os três benefícios</b> .....	<b>31</b>
<b>3.5. Análise SWOT das organizações do setor de Nutrição Animal no Brasil</b> .	<b>31</b>
<b>4. RESULTADOS E DISCUSSÃO</b> .....	<b>33</b>
<b>4.1. Aplicação dos benefícios fiscais</b> .....	<b>33</b>

4.1.1. Drawback .....	33
4.1.2. Reintegra .....	37
4.1.3. Compra Equiparada ou Importação Indireta .....	37
<b>4.2. Comparativo entre os benefícios fiscais .....</b>	<b>37</b>
4.2.1. Drawback versus Compra Equiparada ou Exportação Indireta .....	37
4.2.2. Drawback versus Reintegra .....	37
4.2.3. Reintegra versus Compra Equiparada ou Exportação Indireta .....	38
4.2.4. Quadro comparativo dos três benefícios fiscais .....	38
<b>5. IMPLICAÇÕES E IMPACTOS GERENCIAIS .....</b>	<b>40</b>
<b>6. CONCLUSÃO .....</b>	<b>42</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>44</b>

## 1. INTRODUÇÃO

O Brasil apresenta um crescimento expressivo no comércio internacional de agronegócios, com a posição de um dos maiores produtores e exportadores de alimentos para mais de 200 países nos últimos anos (MAPA, 2016). Entre estes exportadores, está a indústria brasileira de alimentação animal que é a terceira em âmbito mundial, perdendo apenas para os Estados Unidos e China (BARBOSA, 2004).

Para melhor entendimento da indústria de Nutrição Animal no Brasil é importante dividi-la em três segmentos. O primeiro inclui rações comerciais ou rações prontas. O segundo inclui suplemento mineral consumido por bovinos e equinos e o terceiro segmento inclui o chamado *premix* (Núcleo), conjuntos de micronutrientes como vitaminas e minerais (WASLANDER, 2007).

Dentre os produtos de alimentação animal exportados para a América do Sul, estão as rações para alimentação de animais ruminantes que representa uma das maiores fatias das rações exportadas neste segmento. Por outro lado, em relação ao que produz de rações, o Brasil exporta muito pouco, aproximadamente 3% somente (MDIC, 2016).

Conforme Sindirações (2016), a produção nacional de rações entre os anos de 1997 e 2015 passou de 28,321 milhões de ton/ano em 1997 para 66,590 milhões de ton/ano em 2015, pode-se afirmar que a produção de rações mais que dobrou nas duas últimas décadas.

A **Tabela 1** apresenta a magnitude das exportações de rações brasileiras realizadas no mesmo período.

A baixa quantidade exportada do Brasil em relação ao que produz pode ser verificada se comparada a produção nos últimos anos de 66,5 milhões/ton. ano e exportando 1,97 m/ton. no período todo (1997 a 2015), devido ao foco dos empresários do setor no mercado nacional e ou desconhecimento dos incentivos fiscais relacionados à exportação vigentes.

Os principais destinos são os países da América do Sul, Estados Unidos e alguns países caribenhos, conforme demonstrado na **Tabela 2**.

Segundo o presidente do Sindicato Nacional da Indústria de Alimentação Animal (Sindirações), Mario Sergio Cutait, o setor de rações começou a exportar há pouco tempo, antes atendia somente ao mercado doméstico, mas percebeu-se a importância que o setor de exportação teria para o progresso do seu segmento. Mesmo novo em exportação de ração, o Brasil tem flexibilidade para atender as exigências de outros países (BARBOSA, 2004).

O Governo Federal tem contribuído para o aumento do número de exportações. Nos últimos anos vem gradativamente desenvolvendo novas propostas com o objetivo de estimular



as operações de exportação, apoiando os empresários interessados em exportar. Algumas manobras neste sentido estimulam a concorrência, pois um produto brasileiro com custo menor consegue competir com o mesmo produto no mercado externo, criando um ambiente favorável para que a produção brasileira seja mais competitiva e atraente (ALMEIDA, 2015).

Assim seu objetivo é estimular as exportações para geração de riquezas dentro do país, concedendo benefícios fiscais às empresas interessadas em exportar. Conforme Brogini (2013), conhecer estes benefícios fiscais vigentes é descobrir alternativas de minimizar os efeitos da tributação. Sendo uma fonte de planejamento, que pode representar o sucesso de uma atividade.

Estas manobras (benefícios fiscais) são decisivas para a inclusão das empresas no mercado internacional, devido à isenção dos impostos nos custos de exportação, o exportador brasileiro terá maior competitividade no preço final, favorecendo a atratividade deste produto e o surgimento de um mercado mais atraente e presente internacionalmente. Lembrando também que os programas de financiamento subsidiam as exportações tanto na produção quanto na fase de comercialização destes produtos (ALMEIDA, 2015).

Um ponto importante é a adequação ao mercado pretendido, pois como medida protecionista do mercado interno, diversos países adotam além da sobretaxa dos impostos incidentes nos produtos, regulamentos estabelecendo requisitos de qualidade, composição, processo produtivo, embalagem, segurança, rotulagem, etc., para produtos comercializados dentro de seus territórios. Estes regulamentos também são conhecidos como barreiras técnicas ao comércio (MDIC, 2018).

Conforme Anefalos, Modolo e Tucci (2007), o Brasil tem passado por adequações significativas nos últimos anos, se adaptando cada vez mais às exigências do mercado externo (se adequando a estes regulamentos) onde há preços mais altos do que os praticados no país, melhorando as perspectivas relacionadas à exportação desses produtos.

Visando o mercado, as empresas deste segmento buscam estratégias para melhorar seu desempenho comercial, algumas ações resultam em vantagem competitiva perante os seus concorrentes (HITT; IRELAND; HOSKISSON, 2002).

Diante deste contexto, esta dissertação tem como objetivo comparar os benefícios fiscais escolhidos nos cenários de importação de matérias-primas que fazem parte do produto final, produção em território brasileiro e exportação destas rações prontas para Ruminantes.

A escolha do segmento de Ruminantes deveu-se à alta demanda destes produtos para o segmento na região do Cone Sul.

### 1.1. Panorama do mercado de exportação de nutrição animal e os benefícios fiscais

Considerando a evolução crescente da produção de rações de nutrição animal no Brasil entre os anos de 1997 a 2015, conforme dados do Sindirações (2016), pode-se afirmar que a produção de rações mais que dobrou nas duas últimas décadas.

Segundo o site MDIC (2016), o total de exportações de rações brasileiras no período (1997 a 2015) foi de US\$ 1,8 bilhão, com um peso total de 1,9 m./ton.

**Tabela 1.** Total de Exportações de Rações Brasileiras no Período de 1997 a 2015 (Valores em US\$).

TOTAL DE EXPORTAÇÕES DE RAÇÕES BRASILEIRAS NO PERÍODO DE 1997 A 2015 (Valores em US\$)		
NCM	US\$ FOB	PESO LÍQUIDO
Total	1.832.575.331	1.976.518.130
23099090 - Outras preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais	1.179.289.046	1.122.964.915
23091000 - Alimentos para cães ou gatos, acondicionados para venda a retalho	328.747.315	442.664.719
23099010 - Preparações destinadas a fornecer ao animal a totalidade dos elementos nutritivos necessários para uma alimentação diária racional e equilibrada (alimentos compostos completos)	281.367.662	320.867.291
23099020 - Preparações à base de sal iodado, farinha de ossos, farinha de concha, cobre e cobalto	33.697.298	82.006.232
23099030 - Bolachas e biscoitos, dos tipos utilizados na alimentação de animais	8.704.025	7.959.809
23099050 - Preparações com teor de cloridrato de ractopamina igual ou superior a 2%, em peso, com suporte de farelo de soja, dos tipos utilizados na alimentação de animais	556.185	19.450
23099040 - Preparações que contenham Diclazuril, dos tipos utilizados na alimentação de animais	134.587	27.094
23099060 - Preparações que contenham xilanase e betagluconase, com suporte de farinha de trigo, dos tipos utilizados na alimentação de animais	79.213	8.620

Fonte: MDIC (2016).

A **Tabela 2** mostra os principais destinos das exportações brasileiras entre 1997 a 2015.

**Tabela 2.** Principais destinos das exportações brasileiras entre 1997 a 2015.

PRINCIPAIS DESTINOS DAS EXPORTAÇÕES BRASILEIRAS ENTRE 1997 A 2015		
País	US\$ FOB	Peso Líquido (kg)
586 – Paraguai	300.789.834	606.109.944
158 – Chile	265.700.111	343.223.747
845 – Uruguai	135.075.762	197.959.398
850 – Venezuela	134.787.005	67.855.288
063 – Argentina	116.371.962	77.614.798
249 – Estados Unidos	90.683.905	33.612.822
169 – Colômbia	77.335.637	56.858.128
493 – México	52.345.175	29.515.198
589 – Peru	50.677.620	40.397.524
580 – Panamá	47.315.667	31.431.592

Fonte: MDIC (2016).

Contribuíram para estes números de exportações, alguns Estados da Federação. A **Tabela 3** demonstra os Estados que mais exportaram no mesmo período.

**Tabela 3.** Estados brasileiros que mais exportaram ração entre 1997 a 2015.

ESTADOS BRASILEIROS QUE MAIS EXPORTARAM RAÇÃO ENTRE 1997 A 2015		
UF	US\$ FOB	Peso Líquido (kg)
41 – São Paulo	857.366.482	939.891.884
42 – Paraná	429.745.511	299.467.368
33 – Minas Gerais	202.822.208	174.839.871
45 – Rio Grande do Sul	184.973.949	352.410.600
55 – Mato Grosso do Sul	40.154.097	101.197.493
44 – Santa Catarina	36.621.070	41.053.796
53 – Goiás	33.666.772	36.487.559
52 – Mato Grosso	16.539.036	18.284.856
24 – Rio Grande do Norte	5.413.990	329.042

Fonte: MDIC (2016).

As empresas deste segmento, seguindo uma prática comum de mercado, buscam estratégias para melhorar seu desempenho comercial e que resultem em vantagem competitiva. A vantagem competitiva de uma empresa é quando esta adota uma estratégia que os concorrentes não conseguem copiar ou acham sua cópia custosa, neste sentido, a organização

tem a certeza de que sua estratégia resultou em uma ou mais vantagens competitivas quando o seu concorrente fracassa (HITT; IRELAND; HOSKISSON, 2002).

A entrada em mercados internacionais, mesmo para empresas experientes em importação e exportação, requer que o processo de administração estratégica seja utilizado de forma adequada. As empresas devem optar por um mercado internacional quando houver uma oportunidade viável para ela e quando houver vantagens competitivas necessárias para serem bem desempenhadas nesses mercados (HITT; IRELAND; HOSKISSON, 2002).

Alguns fatores fazem com que este canal não seja usado pelos produtores nacionais, servindo para as empresas exportadoras como uma estratégia competitiva. Um destes fatores é a falta de informações de como proceder em uma exportação, bem como, quais benefícios são oferecidos pelo poder público para as empresas neste tipo de transação. Muitas empresas estão desatualizadas quanto a este processo, deixando de exportar e obter vantagens competitivas, desta operação, por desconhecimento dos benefícios, por falta de recursos para um controle rígido exigido pelo Governo ou por ambos (ALMEIDA, 2015).

## **1.2. Evolução da carga tributária brasileira de 1994 a 2015**

A arrecadação de impostos, taxas e contribuições do Estado brasileiro tem se mantido relativamente estável entre 33% e 34% do PIB desde 2005 (MPOG, 2015).

Nos últimos 20 anos, houveram três períodos marcantes na evolução desta carga tributária: o primeiro, de 1997 a 2004 marcado pelo notável crescimento da carga tributária, de 5,6 pontos percentuais do PIB (de 26,4% em 1997 para 32% do PIB em 2004); o segundo, de 2005 a 2011 onde houve relativa estabilidade no patamar de 33,3% do PIB (Produto Interno Bruto), em média (a despeito da queda em 2009 e 2010) e o terceiro, a partir de 2012, quando a economia passou a desacelerar, resultando no desempenho atual no país (BRASIL, 2017).

Da mesma forma que acontece com a carga tributária total, a elevação da arrecadação federal concentrou-se entre 1997 a 2002 e em 2004 a 2005. Desde então a flutuação da carga tributária federal tem sido em torno de 23,1% do PIB, mas com uma queda de 0,4 pontos percentuais do PIB em 2014, devido também à desaceleração do crescimento econômico em 2015 (MPOG, 2015).

Sendo um dos países que mais tributa no mundo, além desta carga tributária interna média em torno de 23,1% do PIB, para produtos importados, a carga tributária é exponencialmente maior.

## **2. REVISÃO DA LITERATURA**

Os tributos atingem as mais variadas situações encontradas na Sociedade e no Comércio Exterior não é diferente, tributa-se tanto na Importação quanto na Exportação (BROGINI, 2013).

O direito de tributar do Estado decorre do seu poder de império pelo qual pode fazer derivar para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à sua jurisdição que são denominadas receitas derivadas ou tributos (RABELO NETO, 2017).

A competência para tributar ou conceder estes benefícios é conferida pela Constituição à União, Estados, Municípios e Distrito Federal (BROGINI, 2013).

Esta informação poderá ser corroborada através dos artigos 145 a 162 da Constituição Federal do Brasil, que definem as competências tributárias da União, dos estados e dos municípios e, com os artigos 21 a 32, que instituem as responsabilidades de cada ente, estabelecendo o federalismo fiscal. Os tributos somente podem ser criados por força de lei e dentro da matéria estabelecida na Constituição, respeitando um prazo mínimo para o início da vigência conforme princípio da anterioridade (BRASIL, 1988).

Os principais impostos incidentes tanto na compra de produtos importados, no mercado interno e na exportação de produtos são: ICMS – Impostos sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, II – Imposto de Importação, IPI – Imposto sobre produtos industrializados, PIS – Programa de Integração Social, Cofins – Contribuição Financiamento da Seguridade Social e IE – Imposto de Exportação. O descritivo básico destes impostos inicia-se pelo ICMS.

### **2.1. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS**

O ICMS é um tributo não cumulativo, indireto, e conta com o mecanismo da Substituição Tributária, que se trata de uma técnica de arrecadação que visa coibir os efeitos da sonegação fiscal e antecipar receitas para o Estado. O artigo 155, II da Constituição Federal de 1988 determina a competência aos Estados e ao Distrito Federal para a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (RABELO NETO, 2017)

O ICMS tornou-se a principal fonte de financiamento dos estados brasileiros; nos últimos dez anos, a arrecadação total do ICMS foi de aproximadamente 7% do produto interno bruto (PIB) brasileiro. O fato de ser um imposto de alta arrecadação, cujas alíquotas e demais

aspectos da legislação pertinente ao imposto são definidos em nível dos Estados e Distrito Federal, e não da União, cria-se uma série de aspectos peculiares ao ICMS, dentre eles: i) a possibilidade de competição fiscal (também chamada de guerra fiscal, ocorre quando as unidades de uma Federação usam de suas políticas tributárias para atrair investimentos para seu próprio estado); ii) a forma de reação dos estados às transferências da União; e iii) a eficiência de aplicar alíquotas diferentes para diferentes grupos de produtos (SACHSIDA, 2017).

As alíquotas do ICMS incidentes sobre os produtos e serviços poderão ser seletivas, ou seja, graduadas em função da essencialidade da mercadoria ou serviço (RABELO NETO, 2017).

Conforme prevê a Lei Complementar nº 87/1996, o ICMS é não cumulativo, desta forma, o crédito do ICMS advém do direito de abater das respectivas saídas o imposto pago na aquisição de produtos e mercadorias e serviços. O montante do crédito corresponde ao valor a ser abatido do respectivo débito do imposto. Caso o crédito seja maior que o débito, denomina-se “crédito acumulado”. Neste sentido, o acompanhamento sistemático de tais créditos torna-se necessário, visando otimizá-los e reduzir, de forma legal, o montante do ICMS a pagar (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2018a).

Sendo o ICMS um tributo que incidente em todas as fases da cadeia circulatória, a utilização dos créditos de ICMS pelo destinatário da mercadoria proporciona justiça na arrecadação do gravame, pois, o Estado terá arrecadado ao final de todas as operações o valor equivalente à venda para o consumidor final, pois em cada operação neutraliza-se o ICMS pago na operação anterior (RABELO NETO, 2017).

Outro imposto frequente nas compras de produtos importados é o II – Imposto de Importação.

## **2.2. Imposto de Importação – II**

O imposto sobre a importação de produtos estrangeiros (II) incide sobre a importação de mercadorias estrangeiras e sobre a bagagem de viajante procedente do exterior. No caso de mercadorias estrangeiras, a base de cálculo é o valor aduaneiro e a alíquota está indicada na Tarifa Externa Comum (TEC). No caso da bagagem, a base de cálculo é o valor dos bens que ultrapassem a cota de isenção e a alíquota é de cinquenta por cento (BRASIL, 2016).

Conforme Art. 19 da Lei nº 5.172, o imposto de importação é de competência da União e incidirá sobre a importação de produtos estrangeiros, tendo como fato gerador a entrada destes produtos/serviços no território nacional. Segundo o Art. 22, o contribuinte do imposto será o

importador ou quem a lei a ele equiparar ou; o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados (BRASIL, 1966) e ainda conforme o Art. 21, o Poder Executivo pode, dentro das condições e dos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, com a finalidade de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

Dentre os impostos existe um que incide tanto na importação, compra no mercado interno e exportação, trata-se do PIS.

### **2.3. Programa de Integração Social – PIS**

Conforme previsto no Art. 239 da Constituição de 1988 e Lei Complementar nº 07/1970, o PIS foi criado com o objetivo de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas (MORAES, 2016).

Os recursos gerados pela arrecadação do PIS são destinados ao pagamento do seguro-desemprego, abono e participação na receita dos órgãos e entidades para os trabalhadores públicos e privados, sendo o PIS destinado aos funcionários de empresas privadas, administrado pela Caixa Econômica Federal, e o PASEP destinado aos servidores públicos, com administração pelo Banco do Brasil (VITER, 2016).

Existem algumas modalidades para pagamento e recolhimento do PIS que se faz diferenciar a alíquota de pagamento conforme o enquadramento da empresa que são elas: *PIS Cumulativo*, que são empresas enquadradas no Simples Nacional, ou Empresa de Pequeno Porte (EPP) e *PIS Não-Cumulativo*, enquadrando apenas as pessoas jurídicas de direito privado, equiparadas assim pela legislação do Imposto de Renda, tributadas pelo imposto de renda pessoa jurídica com base no lucro real, esta última modalidade é uma forma de apuração da contribuição onde a empresa se debita sobre o faturamento e pode se creditar sobre as compras e sobre algumas despesas (MORAES, 2016).

Existem três tipos de contribuição para o PIS/Pasep:

- Incidência sobre o Faturamento (0,65% ou 1,65%);
- Incidência sobre a Importação (2,1%);
- Incidência sobre a Folha de Pagamento (1%).

De acordo com o Art. 2º da Lei 9.718/1998, todas as pessoas jurídicas de Direito privado, ou a elas equiparadas estão obrigadas ao tipo de Contribuição sobre o Faturamento, podendo sua alíquota variar entre 0,65% ou 1,65% de acordo com o regime de apuração (VITER, 2016).

Incidindo sobre a mesma base de cálculo que o PIS, temos a Cofins.

## **2.4. Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social – Cofins**

Considerada uma das principais receitas de competência da União, a Cofins é cobrada de duas maneiras distintas (regime cumulativo e não cumulativo), com tratamentos especiais para determinados setores, aplicando-se alíquotas diferenciadas para cada regime de apuração, exigência de cálculo mensal sobre a totalidade das receitas e apuração de crédito para dedução no tributo devido, com base em várias situações. Ainda hoje sua destinação legal está voltada, nos dias de hoje, às atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social (SACHSIDA, 2017).

Esta tem como fato gerador o recebimento de receita pela empresa, compreendendo como receita a totalidade das receitas auferidas, independente da atividade exercida pela empresa e da classificação contábil que esta adotou em sua escrituração (MORAES, 2016).

O novo regime da Cofins foi instituído pela Medida Provisória (MP) no 135, convertida na Lei Federal nº 10.833/2003 (BRASIL, 2003), com um modelo tributário, em síntese, que majorou a alíquota básica da contribuição, de 3% para 7,6%, proporcionando, portanto, um aumento bruto, com relação à exigência do tributo, acima de 150% (SACHSIDA, 2017)

A Cofins possui duas incidências, sendo elas:

- Sobre o Faturamento (3% ou 7,6%);
- Sobre a Importação (9,75% + 1% Adicional) (VITER, 2016).

Outro imposto incidente sobre as importações, produto interno e exportações e o IPI.

## **2.5. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**

Conforme previsto no artigo 153, IV, da Constituição Federal e regulado pelo decreto 7.212/2010, o imposto sobre produtos industrializados é um tributo de competência da União onde sua incidência é sobre produtos industrializados no Brasil, resultante de qualquer operação definida no RIPI como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2018b).

Existem duas principais hipóteses de ocorrência do fato gerador do IPI:

- a) Na importação: no desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira;
- b) Na operação interna: na saída de produto de estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial (BRASIL, 2017).

São obrigados a pagar o IPI como contribuinte:



- a) O importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;
- b) O industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar;
- c) O estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar;
- d) Os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista na Constituição Federal (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2018b).

Sua base de cálculo é definida na operação interna através do valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial; e na importação através do valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou deste exigíveis (BRASIL, 2017).

O último imposto desta relação de impostos incidentes na importação, mercado interno e exportação é o IE.

## **2.6. Imposto de Exportação – IE**

O imposto de exportação é o imposto que tem como fato gerador a saída da mercadoria do território aduaneiro, conforme Decreto Lei nº 1.578 de 1977, Art. 1º. Para seu cálculo considera-se ocorrido o fato gerador na data de registro do Registro de Exportação (RE) no sistema Integrado de Comércio Exterior Siscomex e sua base de cálculo é o preço normal que o produto ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação em uma venda em livre concorrência no mercado internacional. O preço à vista do produto, FOB (*Free on Board*) ou posto na fronteira, é indicativo do preço normal (BRASIL, 2014a).

De posse das informações básicas dos impostos incidentes na importação, mercado interno e exportação, e da importância de quando tributar, o conhecimento das manobras para reduzir esta tributação tem vital importância para o sucesso ou fracasso de uma operação (ALMEIDA, 2015).

Conhecer os benefícios fiscais é descobrir alternativas para minimizar os efeitos que a tributação exerce sobre os produtos e serviços (BROGINI, 2013).

Trata-se de soluções criadas pelo Governo para incentivar setores da economia com interesse estratégico, com o objetivo de reduzir ou eliminar, direta ou indiretamente, os respectivos ônus tributários estabelecidos por lei vigente. Havendo necessidade de investimento em um setor, cria-se um estímulo tributário para direcionamento dos recursos para este segmento (CESNIK, 2007).

Os principais benefícios fiscais utilizados pelas empresas interessadas em exportar neste segmento são Reintegra, Compra Equiparada ou Importação Indireta e Drawback. As subseções seguintes apresentarão um descritivo detalhado para os respectivos benefícios fiscais.

## 2.7. Reintegra

O Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra) foi reinstituído com a Medida Provisória 651 de 2014 e esta convertida na Lei 13.043 de 2014 (BRASIL, 2014b), cujo objetivo é devolver parcial ou integralmente o resíduo tributário remanescente na cadeia de produção de bens exportados.

No âmbito do Reintegra, a pessoa jurídica que exporta bens poderá apurar crédito, mediante a aplicação de um percentual estabelecido em portaria pelo Ministério da Fazenda, sobre a receita auferida com a exportação desses bens para o exterior.

Estes créditos poderão ser utilizados pela pessoa jurídica somente para solicitar seu ressarcimento em espécie ou para efetuar compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2016).

Conforme prevê o Art. 2º do Decreto nº. 8.415, de 27 de fevereiro de 2015 (BRASIL, 2015), somente a pessoa jurídica que exporta os bens que tenham as características conforme descrito abaixo poderá apurar este crédito:

- a) Bens que tenham sido industrializados no País;
- b) Estejam classificados em código da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, e relacionado no Anexo deste mesmo decreto (BRASIL, 2015);
- c) Tenham custo total de insumos importados não superior ao limite percentual do preço de exportação estabelecido no **Anexo 1**;

- d) Esta apuração de crédito será mediante a aplicação do percentual de 3% (três por cento), sobre a receita auferida com a exportação desses bens para o exterior.

Com o decreto 8.415 (BRASIL, 2015), o percentual antes concedido de 3% sobre a receita auferida com a exportação de bens industrializados passou para 1% (AGUIAR, 2018) e conforme a edição extra do Diário Oficial da União, publicada em 30 de maio de 2018, a alíquota de apuração do Reintegra passou para 0,1% a partir de 1º de junho de 2018 (Decreto NR 9.393/18). Fato desestimulante para o setor, inibindo o empresário brasileiro a exportar.

Este benefício poderá ser solicitado e seu controle feito pela própria estrutura Fiscal da Empresa, não sendo necessário contratação de mais colaboradores para tal.

## **2.8. Compra Equiparada ou Importação Indireta**

A operação de Exportação Indireta ou Comprada Equiparada, consiste na venda de produtos destinados à exportação, os quais saiam do estabelecimento industrial ou comercial (remetente) para empresas comerciais exportadoras, *trading companies* (ou simplesmente *trading*) ou qualquer outra empresa habilitada a operar com o comércio exterior.

Os estabelecimentos industriais ou comerciais ao venderem seus produtos para empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, poderão efetuar esta operação com a suspensão do IPI (Impostos sobre Produtos Industrializados), de acordo com o Art. 42, inciso V, alínea a do Decreto nº 4.544 de 2002 (BRASIL, 2010) e com a não incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) previsto no artigo 3º, parágrafo único da Lei Complementar nº 87 de 1996.

É importante lembrar que esta receita não integra a base de cálculo das contribuições sociais do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

As empresas exportadoras e *trading* terão todos os benefícios concedidos às operações de exportação. A carga tributária representada pelos impostos IPI e ICMS e pelas contribuições sociais PIS e Cofins será exonerada.

A empresa industrial e comercial que vende para empresas comerciais exportadoras e *trading* tem o direito à manutenção dos créditos de IPI e ICMS tomados nas operações anteriores desde que as suas mercadorias vendidas sejam, comprovadamente, lançadas no mercado internacional pelas empresas compradoras.

O remetente desta operação terá a obrigação de recolher o ICMS devido, sujeitando-se

aos acréscimos legais e penalidades cabíveis, nos casos em que não se efetivar as exportações por parte das empresas comerciais exportadoras ou *trading*:

- a) Somente depois de decorrido o prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data de saída da mercadoria do estabelecimento;
- b) Em virtude de perda ou destruição da mercadoria;
- c) Em razão de reintrodução no mercado interno.

Conforme a Lei nº 10.833 de 2003 (BRASIL, 2003), a exportadora ou *trading* que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data de emissão da nota fiscal pela vendedora, não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições federais que deixaram de ser pagas pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago. Será uma obrigação da empresa também o pagamento dos impostos e contribuições devidas nas vendas para o mercado interno, caso tenha alienado ou utilizado as mercadorias (GALHARDO, 2016).

Este benefício poderá ser controlado pela equipe Fiscal da empresa, não sendo necessária a contratação de mais colaboradores para controle.

## 2.9. Drawback

Conforme Subsecretaria de Aduana e Relações Internacionais (BRASIL, 2014c), o regime aduaneiro especial denominado Drawback, instituído em 1966 pelo Decreto Lei nº 37, de 21 de novembro de 1966, tem por objetivo incentivar as exportações brasileiras. Consiste na suspensão ou eliminação de tributos incidentes sobre insumos importados para utilização em produto a ser exportado. O mecanismo funciona como um incentivo às exportações, pois reduz os custos de produção de produtos exportáveis, tornando-os mais competitivos no mercado internacional. Este benefício é tão importante que nos últimos quatro anos, correspondeu a 29% de todo benefício fiscal concedido pelo Governo Federal.

Existem três modalidades de Drawback: **isenção, suspensão e restituição** de tributos. A primeira modalidade consiste na isenção dos tributos incidentes na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes, destinada à reposição de outra importada anteriormente, com pagamento de tributos, e utilizada na industrialização de produto exportado. A segunda, na suspensão dos tributos incidentes na importação de mercadoria a ser utilizada na industrialização de produto que deve ser exportado. A terceira trata da restituição de tributos pagos na importação de insumo importado utilizado em produto exportado.

O Drawback de restituição praticamente não é mais utilizado. Atualmente os incentivos à exportação compreendem, basicamente, as modalidades de **isenção** e **suspensão**.

Este regime concede isenção ou suspensão do Imposto de Importação – II, do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM, além da dispensa do recolhimento de algumas taxas que não correspondam à efetiva contraprestação de serviços, conforme legislação em vigor (BRASIL, 2014c).

As principais vantagens do Drawback, de acordo com o Portal Drawback (2016) estão relacionadas com fatores financeiros e padronização e melhoria dos processos corporativos, dentre elas destaca-se:

- a) Expansão do mercado internacional e maior competitividade, pois o preço final do produto exportado estará desonerado dos tributos relativos às matérias-primas adquiridas dentro do país, bem como, as importadas, também a redução, suspensão ou isenção de taxas como INFRAERO e AFRMM;
- b) Devido à desoneração do preço final do produto acabado, haverá o ganho de competitividade também no mercado interno expandindo seus negócios, aplicando a este caso a sub modalidade intermediário (fornecedor);
- c) Ganhos em liquidez, pois com a suspensão ou isenção de tributos no momento da compra evita a necessidade de desembolso para pagamentos desses tributos, mantendo assim este montante disponível para a empresa utilizar em outras operações ou investir;
- d) Aumento dos rendimentos, pois com a maior competitividade no mercado internacional haverá aumento de vendas/exportações;
- e) Investimento na melhoria em suas fabricas devido à desoneração dos tributos, havendo possibilidade de uso deste montante para investimentos de atualizações tecnológicas ou ampliações, resultando em aumento da produção conforme necessidade;
- f) Organização de processos internos, haja vista que a operação de Drawback demanda organização e sincronização das informações e ações de alguns departamentos da empresa, tal organização é necessária para garantir o cumprimento do compromisso firmado com o governo quando criado/aprovado o Ato Concessório;
- g) Evitar a acumulação de créditos de impostos, pois os impostos dos produtos

exportados não são recolhidos no momento da compra (suspensos/isentos). Normalmente esses créditos demoram a serem recuperados e em alguns casos inclusive são considerados como custo do produto final. A abertura da aquisição sob o regime de Drawback no mercado interno abre a opção de escolha por parte do beneficiário do regime em escolher aquisição no mercado interno ou externo, acrescentando-se a isto, uma equiparação para os fornecedores internos em relação aos estrangeiros.

Além de trazer as vantagens acima, o regime Drawback busca incentivar a produção nacional, agregando valor aos produtos brasileiros para que estes tenham capacidade de competir em condições igualitárias no mercado externo sendo estes de mesma qualidade ou superior.

Para controle deste benefício, será necessária a contratação de equipe especializada, não sendo necessário mais que 2 colaboradores para tal.

## **2.10. Análise SWOT**

A Análise SWOT (*Strengths, Weakness, Opportunities and Treaths*) é uma ferramenta estrutural de administração cujo principal finalidade é avaliar os ambientes externo e interno da empresa ou projeto, formulando estratégias de negócios com o objetivo de otimizar seu desempenho no mercado. Esta ferramenta também é utilizada para identificar pontos fortes e fracos de uma organização, bem como suas oportunidades e ameaças (BASTOS, 2014).

As ameaças devem ser tratadas para eliminar suas ocorrências, porém caso haja alguma ocorrência, estas devem apresentar um impacto menor nas atividades do negócio. As oportunidades devem ser analisadas com o objetivo de buscar a ampliação e/ou melhor o resultado do projeto. Esta análise também verifica o grau de compensação das forças da organização em relação as ameaças e as oportunidades que podem superar as fraquezas (SILVA; MEDEIROS; MEDEIROS, 2018).

No desenvolvimento da Análise SWOT divide-se o ambiente em dois, o ambiente interno que se refere basicamente a própria organização e o ambiente externo que se refere as questões externas que estão fora do controle da empresa. As forças e fraquezas são os pontos fracos, recursos, experiências, conhecimentos e habilidades; as oportunidades e ameaças serão as previsões que tem ligação direta ou indireta aos fatores externos (BASTOS, 2014).

### **3. MATERIAIS E MÉTODOS**

Para esta pesquisa realizou-se um estudo bibliográfico e documental, caracterizado como exploratório, com a utilização de pesquisa e simulação dos impostos incidentes em uma importação de parte da matéria-prima e uma estimativa dos impostos na produção nacional de ração para ruminantes destinada à exportação.

A pesquisa foi desenvolvida levando em consideração empresas do setor no Estado de São Paulo, com apuração por Lucro Real, seguindo o encadeamento abaixo:

#### **3.1. Levantamento teórico do tema**

Esta foi a fase de revisão bibliográfica do tema, onde houve o aprofundamento da análise teórica do objeto do projeto resultando em um material que servirá de base para as próximas etapas.

O levantamento bibliográfico utilizou-se de uma série de fontes secundárias, como livros de importação e exportação com informações que serviram de base para o trabalho, sítios do governo como MAPA, MDIC, Receita Federal e Sindicatos para coleta de dados, decretos e leis regulamentares pertinentes ao tema, publicações e artigos especializados entre outros documentos relacionados ao tema no período de 2016 a 2018 com publicação entre 2002 a 2018.

#### **3.2. Entendimento dos benefícios fiscais vigentes**

De posse da base teórica necessária ao projeto, houve um estudo de cada um dos benefícios fiscais vigentes e suas aplicações, buscando levantar suas características e procedimentos de cada um dos benefícios.

Começando pelo Drawback, realizou-se o entendimento das características dos produtos a serem importados para compor a fabricação do produto final, seu comparativo entre peso (volume e custo (valores em R\$), um descritivo dos impostos incidentes na importação detalhando percentuais e incidências.

Nas compras nacionais de matérias-primas foi informado os impostos incidentes e um percentual aproximado destes que incidirá sobre o custo deste produto.

Foram considerados os custos de produção do produto, finalizando com os custos para exportação do produto final para o Mercosul.

Ao final foi elaborado um resumo das incidências de impostos, reduções e suspensões.

Para o benefício fiscal Reintegra, foi simulada a restituição de um percentual incidente sobre as receitas auferidas com as exportações e para o Compra Equiparada ou Importação Indireta simulou-se o percentual de exoneração dos impostos incidentes nas matérias-primas grãos e sal fora do estado de São Paulo.

### **3.3. Análise quantitativa dos impostos usando os incentivos fiscais Reintegra, Comprada Equiparada ou Importação Indireta e Drawback**

Foram elaborados cenários de cada um dos benefícios fiscais com seus percentuais incidentes sobre os produtos importados, nacionais e receitas auferidas com exportações, estes dados foram coletados por meio do Simulador Tributário da Receita Federal, disponível no site da Receita Federal.

### **3.4. Análise comparativa utilizando os três benefícios**

Diante da base mais o entendimento dos benefícios, foi elaborado um quadro comparativo dos benefícios fiscais, comparando um benefício fiscal com outro e no final um comparativo entre os três benefícios.

O primeiro comparativo foi entre os benefícios Drawback versus Compra Equiparada ou Exportação Indireta, seguido pelo comparativo dos benefícios Drawback versus Reintegra e o comparativo de Reintegra versus Compra Equiparada ou Exportação Indireta.

Este estudo finalizou-se com o comparativo dos três benefícios em uma Quadro Comparativo.

Foram utilizadas ferramentas como MS Excel para cálculos, o período de coleta dos dados foi de janeiro de 2016 a fevereiro de 2018.

### **3.5. Análise SWOT das organizações do setor de Nutrição Animal no Brasil**

A análise SWOT foi realizada no setor de Nutrição Animal do Brasil.

Para uma melhor exposição das etapas, bem como de um clareamento dos procedimentos adotados, cada etapa foi apresentada nas subseções a seguir.

O **Quadro 1** demonstra as etapas e resultados esperados.



**Quadro 1.** Etapas e resultados esperados.

<b>ETAPAS</b>	<b>RESULTADOS ESPERADOS</b>
<b>a) Levantamento teórico do tema;</b>	Esta foi a fase de revisão bibliográfica do tema. Tratou-se de um processo de busca, análise e descrição de um corpo do conhecimento em busca de resposta a uma pergunta (USP, 2015). Onde houve o aprofundamento da análise teórica do objeto do projeto resultando em um material que servirá de base para as próximas etapas. Sítios do governo como MAPA, MDIC, Receita Federal e Sincirações para coleta de dados, decretos e leis regulamentares pertinentes ao tema, publicações e artigos especializados entre outros documentos relacionados ao tema no período de 2016 a 2018 com publicação entre 2002 a 2018.
<b>b) Entendimento dos benefícios fiscais vigentes;</b>	De posse da base teórica necessária ao projeto, realizou-se um estudo de cada um dos benefícios fiscais vigentes e suas aplicações, buscando levantar suas características e procedimentos.
<b>c) Análise quantitativa e comparativa dos benefícios fiscais;</b>	Diante da base mais o entendimento dos benefícios, foi realizada uma elaboração de Cenários e Quadro Comparativo dos benefícios fiscais; A obtenção das informações de tributação foi através das ferramentas de consulta dos sites da Receita Federal/ Simulador Tributário e SISCOMEX/ Simulador Tributário; A coleta de informações de custos de desembaraço aduaneiro será através de pesquisa em processos anteriores nas empresas de estudo.
<b>d) Análise Comparativa dos Benefícios Fiscais;</b>	Mediante os resultados obtidos foi realizado um Quadro Comparativo com os três benefícios e determinação da melhor opção.
<b>e) Coleta de dados em empresas do segmento de Nutrição Animal e aplicação do comparativo.</b>	Levantamento de documentação e aplicação dos cenários realizados na etapa anterior determinando a melhor opção para cada tipo de empresa e como este benefício irá ajudá-la a alavancar seu ganho na exportação. As fontes de informação serão IOB, Siscomex, Cenofisco.

Fonte: Elaborado pelo autor.

## 4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Visando demonstrar as especificidades desse mercado, realizou-se uma Análise SWOT (*Strenghts, Weaknesses, Opportunities e Threats*, traduzidos livremente para Forças, Fraquezas, Oportunidades e Ameaças) das organizações do setor de Nutrição Animal no Brasil, demonstrado no **Quadro 2**.

**Quadro 2.** Análise SWOT das organizações do setor de Nutrição Animal no Brasil.

<b>Ambiente Interno</b>	<b>FORÇAS</b>	<b>OPORTUNIDADES</b>	<b>Ambiente Externo</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Mercado interno favorável;</li> <li>b) Processo produtivo simples;</li> <li>c) Custo matéria-prima baixo;</li> <li>d) Suspensão dos impostos na importação exportação de rações.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Produção de rações que consigam competir com as locais (custo x qualidade);</li> <li>b) Alta qualidade das matérias primas;</li> <li>c) Poucos produtores utilizam ração para nutrição animal de seus rebanhos.</li> </ul>	
	<b>FRAQUEZAS</b>	<b>AMEAÇAS</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Pouca experiência no mercado externo;</li> <li>b) Importação de vitaminas (custo alto);</li> <li>c) Não ter um ponto de apoio no país onde está sendo realizada a venda.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Mercado América do Sul ainda pouco explorado;</li> <li>b) Pouco demanda de rações;</li> <li>c) Produto não ser aceito pelos produtores, dando preferência aos locais;</li> <li>d) Falta de marketing externo;</li> <li>e) Desenvolvimento produtos que sejam aceitos em outras regiões.</li> </ul>	

Fonte: Elaborado pelo autor com base em MDIC (2016) e Sorio et al. (2016).

### 4.1. Aplicação dos benefícios fiscais

#### 4.1.1. Drawback

Diante do levantamento teórico realizado, foi possível estabelecer uma simulação dos impostos considerando o benefício fiscal Drawback – Suspensão, que suspende todos os impostos e AFRMM – Adicional para Renovação da Marinha Mercante na importação e todos os impostos federais em território brasileiro; a operação de produção foi feita dentro do Estado de São Paulo, com compra de materiais de outros Estados e importação de algumas matérias-primas. Os dados resultantes da simulação podem ser observados na **Tabela 4**.

**Tabela 4.** Comparativo Peso *versus* Custo das matérias-primas na ração para ruminantes (Exceto Premix/Núcleo).

<b>PESO (VOLUME)</b>	<b>CUSTO (VALOR R\$)</b>
Micronutrientes (importado) = 15%	Micronutrientes (importado) 50%
Sal (nacional, outros Estados) = 20%	Sal (nacional, outros Estados) = 10%
Grãos (nacional, outros Estados) = 65%	Grãos (nacional, outros Estados) = 40%

Fonte: Elaborado pelo autor com base em TIPI; Simulador Tributário RFB; Classificação Fiscal; e NCM apurados em 2017.

Na **Tabela 4** pode ser observado que o custo do produto não é proporcional ao seu volume, os itens de maior custo são as vitaminas, que em sua maioria são importadas, atribuindo um custo adicional proporcionalmente muito maior na relação Volume/Custo.

Considerando o **Quadro 3**, é demonstrado um descritivo do processo de importação, produção e exportação, onde observa-se analiticamente os impostos incidentes.

**Quadro 3.** Descritivo dos Impostos e Despesas Incidentes na Importação, produção e Exportação.

<b>IMPORTAÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS</b>	60% s/valor CIF (aprox.)
II	Imposto Importação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
ICMS	Imposto s/ circulação de Merc. e Prest. Serviços
PIS	Programa Integração Social
COFINS	Contribuição Financ. Seguridade Social
AFRMM (25% sobre frete internacional)	Adicional Renovação da Marinha Mercante
DESPESAS ADUANEIRAS	Armazenagem, desconsolidação documental, Despachante, Capatazia, Tx Siscomex.
<b>COMPRA MATÉRIA-PRIMA NACIONAL</b>	15,5% de impostos pagos na compra (aprox.)
IPI	Imposto s/ Produtos Industrializados
ICMS	Imposto s/ circulação de Merc. e Prest. Serviços
PIS	Programa Integração Social
COFINS	Contribuição Financ. Seguridade Social
<b>CUSTO PRODUÇÃO DO PRODUTO</b>	DESPESAS E MARGEM
<b>EXPORTAÇÃO PARA MERCOSUL</b>	SUSPENSÃO - todos os impostos na VENDA

Fonte: Elaborado pelo autor com base em nas informações coletadas na TIPI, NCM e Portal Tributário da Receita Federal do Brasil – base 2017.

Todos os produtos (importados ou não) devem conter um código que o identifique mundialmente, este código no Mercosul é denominado Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), trata-se de um código numérico utilizado para classificação das mercadorias importadas ou compradas dentro do país. Sendo obrigatória sua inclusão nos documentos fiscais.

A NCM é baseada no sistema harmonizado (HS Code) que é um sistema internacional de classificação de mercadorias. Este código contém informações ref. a origem do produto, materiais que o compõem e aplicação.

Para os oito dígitos que compõem o NCM, os seis primeiros dígitos são formados pelo Sistema Harmonizado (HS Code), o sétimo e oitavo dígitos correspondem ao desdobramento atribuído no âmbito do Mercosul.

O NCM obedece a seguinte estrutura de classificação, conforme exemplificado no **Quadro 4**.

**Quadro 4.** Exemplo da estrutura de classificação do NCM.

<b>Código NCM: 01.04.10.11</b> – Animais reprodutores de raça pura, da espécie ovina, prenhe ou com cria ao pé.	
Desdobramento deste NCM:	
<b>Seção I</b>	<b>ANIMAIS VIVOS E PRODUTOS DO REINO ANIMAL</b>
<b>Capítulo 01</b>	<b>Animais vivos</b>
<b>Posição 0104</b>	<b>Animais vivos da espécie ovina e caprina</b>
<b>Subposição: 01.04.10</b>	<b>Ovinos</b>
<b>Item 0104.10.1</b>	<b>Reprodutores de raça pura</b>
<b>Subitem 01.04.10.11</b>	<b>Prenhe ou com cria ao pé.</b>

Fonte: Wellner (2015).

Para importação de um produto cujo NCM é 23099090 (Resíduos e desperdícios das indústrias alimentares; alimentos preparados para animais – Preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais – Outras – Outra), a carga tributária foi a apresentada na **Tabela 5**.

**Tabela 5.** Percentual dos Impostos Incidentes no NCM 23099090.

<b>Imposto</b>	<b>Percentual</b>
II	8,0%
IPI	0,0%
ICMS	18,0%
PIS	2,1%
COFINS	9,65%

Fonte: Simulador Tributário RFB.

Utilizando esta carga tributária, houve um acréscimo de 47% sobre o valor CIF referente aos impostos gerados (considerando o efeito “cascata” dos impostos). Para compra nacional das matérias-primas (grãos e sal fora do Estado de São Paulo) o produtor teve que pagar os impostos informados na **Tabela 6**.

**Tabela 6.** Percentual de Impostos incidentes na matéria prima grãos e sal fora do Estado de São Paulo.

<b>Imposto</b>	<b>Percentual</b>
IPI	0%
ICMS	12% reduzido em 60% (4,8%)
PIS	1,65%
COFINS	7,6%

Fonte: Brasil (2002).

Considerando a **Tabela 6**, é possível verificar o resultado de 15,5% sobre o valor nominal da matéria-prima. Neste caso, o ICMS teve uma redução em seu percentual de 60%, caindo de 12% para 4,8% (conforme convenio ICMS 100/97), não houve incidência de IPI, na base de cálculo do ICMS é considerado o PIS e Cofins. Caso houvesse IPI, este integraria a base de cálculo do ICMS também. Ressalta-se que o resultado verificado é devido ao imposto em cascata.

Para o ICMS, PIS e Cofins, quando o produtor nacional comprou para produção e revenda dentro do país, ele conseguiu fazer um encontro de contas destes impostos, liquidando débitos com o Governo, e mantendo crédito de alguns impostos (PIS, Cofins e ICMS).

No entanto, este crédito de impostos não pôde ser utilizado de outra forma ficando parado aguardando um encontro de contas ou sendo vendido (ICMS) para outra empresa com deságio. De outra forma, utilizando-se do benefício fiscal Drawback, estes créditos de impostos ingressam no fluxo de caixa em espécie, resultando em liquidez para o produtor.

Quando os produtos são destinados à exportação, o produtor nacional consegue a suspensão de todos os impostos dos produtos importados usando o Drawback, bem como, a suspensão da AFRMM e a suspensão dos impostos dos produtos nacionais.

Neste processo, o exportador conseguiu a suspensão de 47% de impostos sobre o valor CIF dos produtos importados acrescidos de 25% sobre o frete internacional (AFRMM) destes produtos acrescidos de 15,5% sobre a matéria-prima nacional utilizada na produção do produto final.

#### 4.1.2. Reintegra

Simulou-se também o benefício fiscal Reintegra no mesmo NCM 23099090, obtendo-se o resultado de 1% de restituição sobre a receita auferida com as exportações.

#### 4.1.3. Compra Equiparada ou Importação Indireta

A simulação do benefício fiscal Compra Equipada ou Importação Indireta foi realizada utilizando o mesmo NCM 23099090 e resultou em um percentual ao exportador conforme **Tabela 7**.

**Tabela 7.** Percentual de Impostos incidentes nas matérias-primas grãos e sal fora do Estado de São Paulo.

<b>Imposto</b>	<b>Percentual</b>
IPI	0%
ICMS	12% reduzido em 60% (4,8%)
PIS	1,65%
COFINS	7,6%

Fonte: Brasil (2002).

Resultando em 15,5% (considerando encadeamento) de impostos exonerados.

## 4.2. Comparativo entre os benefícios fiscais

Para melhor entendimento dos percentuais apurados nas simulações realizadas, comparou-se um benefício fiscal com outro e no final um comparativo entre os três benefícios.

#### 4.2.1. Drawback versus Compra Equiparada ou Exportação Indireta

Comparando os benefícios fiscais Drawback e Compra Equipada ou Exportação Indireta, utilizando o NCM 23099090, notou-se que no Drawback o resultado final do processo de exportação gerou para o exportador a suspensão de 47% de impostos sobre o valor CIF da mercadoria importada acrescidos de 25% sobre o frete internacional (AFRMM) desta mercadoria acrescidos de 15,5% sobre a matéria-prima nacional. Utilizando o benefício fiscal Compra Equiparada ou Exportação Indireta a exoneração final dos tributos foi de 15,5% sobre

a mercadoria nacional adquirida.

#### *4.2.2. Drawback versus Reintegra*

Comparando o benefício fiscal Drawback com o benefício Reintegra, utilizando o NCM 23099090, notou-se que no Drawback o resultado final do processo de exportação gerou para o exportador a suspensão de 47% de impostos sobre o valor CIF da mercadoria importada acrescidos de 25% sobre o frete internacional (AFRMM) desta mercadoria acrescidos de 15,5% sobre a matéria-prima nacional. Utilizando o benefício Reintegra, o percentual restituído foi de 1% sobre o valor das exportações.

#### *4.2.3. Reintegra versus Compra Equiparada ou Exportação Indireta*

Comparando os benefícios fiscais Reintegra com o Compra Equiparada ou Exportação Indireta, utilizando o NCM 23099090, notou-se que no Reintegra o percentual de restituição do valor exportado foi de 1% e utilizando o benefício Compra Equiparada ou Exportação Indireta a exoneração final dos tributos foi de 15,5% sobre a mercadoria adquirida.

#### *4.2.4. Quadro comparativo dos três benefícios fiscais*

Elaborou-se um quadro comparativo dos benefícios fiscais (**Quadro 5**) onde demonstra-se a suspensão, exoneração ou restituição dos tributos do produto final destinado à exportação.

**Quadro 5.** Quadro comparativo de benefícios fiscais.

NCM 23099090	DRAWBACK	REINTEGRA	COMPRA EQUIPARADA OU EXPORTAÇÃO
<b>Tributos Importação</b>	Total Suspensão:47%	Total: -	Total: -
II	8%	-	-
IPI	0%	-	-
ICMS	18%	-	-
PIS	2,1%	-	-
Cofins	9,65%	-	-
AFRMM	25% s/ frete internac.	-	-
<b>Tributos Nacionais</b>	Total Suspensão:15,5%	Total a restituir:1%	Total Suspensão:15,5%
IPI	0%	0%	0%
ICMS	4,8%	4,8%	4,8%
PIS	1,65%	1,65%	1,65%
Cofins	7,6%	7,6%	7,6%
<b>Total</b>	<b>47% s/ CIF + 15% MP nacional + 25% s/frete internacional</b>	<b>1% s/ valor exportações</b>	<b>15,5% s/ MP nacional</b>

Fonte: elaborador pelo autor.

O Quadro Comparativo dos benefícios fiscais (**Quadro 5**) aponta a descrição dos tributos incidentes nas importações e nas compras nacionais e seu total. Neste quadro observa-se que os tributos nacionais suspensos no Drawback e na Compra Equiparada ou Exportação Indireta são iguais, isso deve-se por que os percentuais incidentes sobre estas matérias-primas são os mesmos. Outro ponto importante que se nota é o baixo percentual sobre as receitas auferidas com as exportações no benefício fiscal Reintegra.



## 5. IMPLICAÇÕES E IMPACTOS GERENCIAIS

Os benefícios fiscais escolhidos tem suas particularidades e não podem ser comparados de igual para igual, pois cada um tem suas características como: um benefício trata-se de uma suspensão de tributos nacionais sobre produtos importados onde serão gerados não somente a suspensão dos tributos mas também a suspensão do AFRMM que é um adicional ao frete, onde seu custo depende totalmente do valor da mercadoria a ser importada, neste mesmo também tem a isenção dos tributos da mercadoria nacional que irá compor o produto final.

O segundo benefício fiscal trata-se de uma restituição dos impostos de produtos que já foram exportados, onde o valor a ser restituído depende totalmente do valor da mercadoria que já foi exportada e o último trata-se de uma exoneração antes da exportação dos produtos industrializados. A exoneração dos tributos depende do compromisso fiscal do exportador de realizar a exportação sob pena de ser autuado caso esta não seja feita.

Analisando-se os três benefícios no Quadro Comparativo, no **Quadro 5** fica evidente que o Drawback é a melhor opção pois tem a maior suspensão de impostos.

Para determinar esta escolha precisa-se avaliar as características da empresa que irá utilizar o incentivo fiscal.

Se a empresa não tiver nenhuma pendência junto a RFB e tem intenção de importar produtos para utilizar em seu produto final, esta poderá utilizar o Drawback que tem suspensão do maior percentual de impostos, porém ela terá que abrir um ato concessório e montar uma estrutura com profissionais qualificados para controle das operações envolvendo este benefício.

Não se pode somar os percentuais de suspensão dos impostos e taxas do benefício Drawback 47% s/ CIF + 15% MP nacional + 25% s/frete internacional determinando assim um resultado final em percentagem.

Pois cada base de cálculo é um custo diferenciado, onde os 47% incidirão sobre o valor do produto importado CIF (*Cost, Insurance and Freight*), os 25% incide sobre o custo do frete internacional, não podendo este ser calculado juntamente com o valor CIF, pois trata-se de uma taxa. Os demais 15% serão calculados sobre o valor da matéria-prima nacional que será agregada ao produto importado para produção do produto final que será exportado. Portanto, nota-se a necessidade de separação destes custos para determinação do custo real final.

Se a empresa não tem a intenção de importar produtos, mas somente utilizar os produtos nacionais para compor seu produto industrializado a ser exportado, ela poderá utilizar o compra equiparada ou exportação.

Por outro lado, se a empresa tem alguma pendência junto a RFB, não tem intenção de

importar produtos e não tem parceria internas para utilizar o benefício Compra Equiparada ou Exportação Indireta, ela poderá exportar e pagar os tributos no momento do fato gerador e no futuro solicitar a restituição prevista para o valor dos produtos exportados utilizando o Reintegra, que tem o menor percentual de retorno entre três benefícios comparados.

## 6. CONCLUSÃO

Esta pesquisa teve como objetivo informar as empresas do segmento de Nutrição Animal como poderiam aumentar seus lucros usando o benefício fiscal que melhor se adapta a sua realidade, comparando os benefícios fiscais brasileiros para exportação de ração animal.

Para isso realizou-se uma simulação dos impostos incidentes na importação, produto nacional e exportação de rações de nutrição animal no segmento Ruminantes. Desta forma, pode-se apresentar um levantamento teórico, um retrospecto histórico dos programas de benefícios fiscais e também as vantagens e desvantagens presentes na análise SWOT, da exportação de produtos deste segmento para a América do Sul.

Mediante este estudo constatou-se que existem benefícios fiscais no país que não são utilizados pelos empresários em suas exportações, apontando com possíveis benefícios fiscais o Drawback, a Compra Equiparada ou Importação Indireta e o Reintegra.

Posteriormente ao levantamento teórico, estabeleceu-se simulações dos três benefícios fiscais propostos – considerando isenções dos impostos relativos a importação e o AFRMM, impostos federais em território brasileiro além de restituições de valores de produtos já exportados. A simulação levou em conta uma operação de produção realizada no estado de São Paulo, com compra de materiais de outros estados e importação de produtos que irão compor o produto final a ser exportado.

Na Simulação realizada como Drawback, ficaram visíveis os percentuais de impostos nacionais e de importação que são suspensos quando destinados à exportação de produtos para nutrição de animais ruminantes. Com as análises desta simulação foi possível identificar uma economia de 47% de impostos sobre o valor CIF da mercadoria importada acrescidos de 25% sobre o frete internacional (AFRMM), acrescidos de 15,5% sobre o valor da matéria-prima nacional utilizada para compor o produto final.

Considerando a simulação realizada com o benefício Reintegra utilizando o mesmo produto, obteve-se um resultado de 1% de restituição sobre a receita auferida com as exportações já realizadas.

Na simulação do benefício fiscal Compra Equiparada ou Importação Indireta, utilizando o mesmo produto, resultou em 15,5% de impostos nacionais exonerados.

Após as simulações realizou-se um comparativo entre os benefícios: Drawback versus Compra Equiparada ou Exportação Indireta, Drawback versus Reintegra e Reintegra versus Compra Equiparada ou Exportação Indireta, finalizando com um Quadro Cfica

omparativo dos três benefícios, onde foram demonstradas as suspensões, exonerações

ou restituídos dos tributos dos tributos do produto final destinado à exportação.

Diante deste comparativo foi possível constatar que o benefício fiscal Drawback é uma excelente ferramenta de desoneração de tributos resultando na melhor opção nesta análise para uma empresa que não tenha pendências junto a RFB, para uma empresa que tenha como objetivo a importação de produtos e somente a utilização de produtos nacionais na produção de seu produto final a ser exportado, o benefício ideal é o Compra Equiparada ou Importação Indireta. O Reintegra é ideal para empresas que já exportaram sem utilizar benefícios e precisam restituir parte das receitas auferidas com as exportações.

Reitera-se que ficou demonstrado a oportunidade que as organizações interessadas em exportação produtos de nutrição animal para ruminantes do Brasil para os países da América do Sul têm para alavancar seus negócios gerando divisas internas com as exportações utilizando um dos três benefícios apresentados.

Uma das limitações desta pesquisa está relacionada aos percentuais de impostos e taxas incidentes não serem sobre uma base de cálculo única, sendo necessário no comparativo demonstrar o percentual de cada operação para obter o ganho real final.

No tocante à simulação, é importante destacar que os dados foram obtidos a partir de operações de compra de matéria-prima para um segmento específico de nutrição para ruminantes, possibilitando um maior escopo e abrangência do estudo de benefícios fiscais em outras cadeiras produtivas com foco diferenciado desta pesquisa.

Outro ponto a ser aprofundado em estudos futuros é o levantamento dos custos incorridos na instalação de uma estrutura de controle da documentação que envolve o benefício Fiscal Drawback e o prazo de retorno do capital investido (na criação desta estrutura) ao longo dos anos.

## REFERÊNCIAS

AGUIAR, A. **STF mantém benefício do Reintegra para contribuintes no ano de 2015**. Revista Valor Econômico. 2018. Disponível em:

<<https://www.valor.com.br/legislacao/5294161/stf-mantem-beneficio-do-reintegra-para-contribuintes-no-ano-de-2015>>. Acesso em: 1º jun. 2018.

ALMEIDA, T. S. **Como funcionam os incentivos do Governo às exportações**. Over BR. 2015. Disponível em: <<http://overbr.com.br/midia-corporativa/como-funcionam-os-incentivos-do-governo-as-exportacoes>>. Acesso em: 3 dez. 2016.

ANEFALOS, L. C., MODOLO, V. A., TUCCI, M. L. S. Uma visão sobre a pupunheira no contexto do mercado de palmito. **Instituto de Economia Agrícola**, São Paulo, v. 2, n. 7, 2007.

BARBOSA, T. **Sindirações cresce junto com o agronegócio**. Portogente. 2004. Disponível em: <<https://portogente.com.br/artigos/4831-sindiracoes-cresce-junto-com-o-agronegocio>>. Acesso em: 26 mar. 2016.

BASTOS, M. **Análise SWOT (Matriz): conceito e aplicação**. Portal Administração. 2014. Disponível em: <<http://www.portal-administracao.com/2014/01/analise-swot-conceito-e-aplicacao.html>> Acesso em: 20 ago. 2018.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. 1966. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-5172-25-outubro-1966-358971-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 5 jun. 2018.

BRASIL. Constituição Federal do Brasil. **Art. 145**. 1988. Disponível em: <[https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/CON1988\\_05.10.1988/art\\_145\\_.asp](https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/CON1988_05.10.1988/art_145_.asp)>. Acesso em: 5 jun. 2018.

BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm)>. Acesso em: 12 dez. 2016.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2003/110.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/110.833.htm)>. Acesso em: 12 dez.2016.

BRASIL. **Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. 2010. Disponível em: <[http://www.normaslegais.com.br/legislacao/decreto7212\\_2010.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/decreto7212_2010.htm)>. Acesso em: 24 jun. 2018.

BRASIL. Subsecretaria de Aduana e Relações Internacionais. **Imposto de Exportação – IE**. 2014a. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-de-exportacao/topicos/conceitos-e-definicoes/imposto-de-exportacao-ie>> Acesso em: 6 jun. 2018.

BRASIL. **Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014**. Conversão da Medida Provisória nº 651, de 2014. 2014b. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/Lei/L13043.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L13043.htm)>. Acesso em: 11 jul. 2018.

BRASIL. Subsecretaria de Aduana e Relações Internacionais. **Drawback**. 2014c. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/regimes-e-controles-especiais/regimes-aduaneiros-especiais/drawback>>. Acesso em: 11 dez. 2016.

BRASIL. **Decreto nº 8.415, de 27 de fevereiro de 2015**. Regulamenta a aplicação do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - Reintegra. 2015. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/2015/decreto-8415-27-fevereiro-2015-780190-norma-pe.html>>. Acesso em: 25 fev. 2017.

BRASIL. Subsecretaria de Tributação e Contencioso. **II (Imposto de importação)**. 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/Acesso-rapido/tributos/imposto-importacao>>. Acesso em: 4 jun. 2018.

BRASIL. **Relatório de Acompanhamento Fiscal**. Instituto Fiscal Independente. 2017. Disponível em: <[http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/530364/RAF\\_06\\_2017\\_pt05.pdf](http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/530364/RAF_06_2017_pt05.pdf)>. Acesso em: 24 jun. 2018.

BROGINI, G. **Tributação e benefícios fiscais no comércio exterior**. Curitiba: Intersaberes, 2013. 220 p.

CESNIK, F. S. **Guia de incentivo à cultura**. Barueri: Manole, 2007. 440 p.

GALHARDO, A. **Principais aspectos fiscais nas operações de exportação indireta**. 2016. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/exportacaoindireta.htm>>. Acesso em: 11 dez. 2016.

HITT, M. A; IRELAND, R. D; HOSKISSON, R. E. **Administração estratégica: competitividade e globalização**. 2. ed. São Paulo: Thomson Pioneira, 2002. 415 p.

MAPA – Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Internacional**. 2016. Disponível em: <<http://www.agricultura.gov.br/internacional>>. Acesso em: 26 nov. 2016.

MDIC – Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços. **Sistema Aliceweb – Sistema de Análise das Informações de Comércio Exterior**. 2016. Disponível em: <<http://MDIC.mdic.gov.br//consultancm/index/type/importacaoNcm>>. Acesso em: 23 mar. 2016.

MDIC – Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços. **Barreiras comerciais**. 2018. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/negociacoes-internacionais/803-barreiras-comerciais>>. Acesso em: 24 jun. 2018.

MORAES, I. **O que é e como calcular o PIS e Cofins?** Contábeis: o portal da profissão contábil. 2016. Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/noticias/30247/o-que-e-e-como-calculer-o-pis-e-cofins/>>. Acesso em: 6 jun. 2018.

MPOG – Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. **Evolução recente da carga tributária Federal.** 2015. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/arquivo/assec/evolucao-recente-da-carga-tributaria-federal-3.pdf>>. Acesso em: 24 jun. 2018.

PORTAL DRAWBACK. **Regime aduaneiro.** 2016. Disponível em: <<http://www.regimedrawback.com.br/interno.php?secao=legislacao>>. Acesso em: 25 fev. 2017.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Reintegra:** crédito tributário para exportação. 2016. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/reintegra-normatizacao-receita.htm>>. Acesso em: 11 dez. 2016.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Créditos e compensação do ICMS.** 2018a. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributario/creditoicms.htm>>. Acesso em: 5 jun. 2018.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Economia tributária do IPI.** 2018b. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos/ipi.html>>. Acesso em: 6 jun. 2018.

RABELO NETO, L., **ICMS.** Jusbrasil. 2017. Disponível em: <<https://luizinhorabelo.jusbrasil.com.br/artigos/468178861/artigo-academico-icms>>. Acesso em: 5 jun. 2018.

SACHSIDA, A. **Tributação no Brasil:** estudo, ideias e propostas. Brasília: IPEA, 2017. 220 p.

SILVA, T. R.; MEDEIROS, M. V. B.; MEDEIROS, G. R. N. Gestão de riscos no *framework scrum* utilizando análise SWOT. **Revista de Tecnologia da Informação e Comunicação da Faculdade Estácio do Pará**, Belém, v. 1, n. 1, p. 48–57, 2018.

SINDIRAÇÕES – Sindicato Nacional da Indústria de Alimentação Animal. **Boletim informativo do setor Alimentação Animal;** dezembro/2015. 2016 Disponível em: <<http://sindiracoes.org.br/produtos-e-servicos/boletim-informativo-do-setor>>. Acesso em: 18 jan. 2016.

SORIO, A.; BRAGA, A.; LIMA, F.; MAIA, G.; RASI, L.; ONDER, L. O. D. **Estudo de viabilidade técnica e econômica destinado à implantação do parque produtivo nacional de aditivos da indústria de alimentação de animais de produção.** Passo Fundo: Méritos, 2012. 300 p.

USP – Universidade de São Paulo. **Tipos de revisão de literatura.** Biblioteca Dante Moreira Leite. 2015. Disponível em: <<http://www.fca.unesp.br/Home/Biblioteca/tipos-de-revisao-de-literatura.pdf>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

VITER, J. **PIS e Cofins e sua complexidade.** Contabilidade no Brasil. 2016. Disponível em: <<https://www.contabilidadenenobrasil.com.br/pis-e-cofins/>>. Acesso em: 4 jun. 2018.

WASLANDER, T. **Consolidação do setor de nutrição animal**. 2007. Disponível em: <<http://dinheirorural.com.br/secao/artigo/consolidacao-do-setor-de-nutricao-animal>>. Acesso em: 3 dez. 2016.

WELLNER, D. **SH ou NCM?** Como obter a classificação correta? Blog Sebrae. 2015. Disponível em: <<http://blog.pr.sebrae.com.br/organizacao/sh-ou-ncm-como-obter-a-classificacao-correta>>. Acesso em: 25 fev. 2017.