

O REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE *DRAWBACK* COMO ESTÍMULO ECONÔMICO ÀS OPERAÇÕES INDUSTRIAIS NA ZONA FRANCA DE MANAUS

Bruna Vieira Esteves dos Santos*

Resumo: O *drawback* é um dos benefícios fiscais brasileiros que mais colaboram para o desenvolvimento da ZFM e para o aumento das exportações brasileiras, uma vez que a redução dos tributos permite o fomento da indústria e torna o produto nacional mais competitivo no mercado externo. Sendo assim, a presente pesquisa visa demonstrar, através de uma interpretação minuciosa e pelo emprego do método científico crítico-dialético, como o emprego do *drawback* na ZFM pode contribuir com o desenvolvimento da Região Amazônica, já que tal instrumento aduaneiro proporciona incentivo às políticas nacionais voltadas para o desenvolvimento da indústria nacional e do comércio exterior.

Palavras-chave: Drawback; Incentivo fiscal; Exportação; Zona Franca de Manaus; ZFM.

THE SPECIAL CUSTOMS DRAWBACK REGIME AS AN ECONOMIC STIMULUS TO INDUSTRIAL OPERATIONS IN THE MANAUS FREE TRADE ZONE

Abstract: The drawback is one of the Brazilian tax benefits that contribute most to the development of the MFTz and the increase of Brazilian exports since the reduction of taxes allows the promotion of the industry and makes the domestic product more competitive in foreign markets. This is because, through a thorough interpretation and the use of the critical-dialectical scientific method, how the use of drawback in the MFTz can contribute to the development of the Amazon Region since this customs instrument provides incentives to national policies aimed at the development of domestic industry and foreign trade.

Keywords: Drawback; Tax incentive; Export; Manaus Free Zone; MFTz.

EL RÉGIMEN ESPECIAL DE REINTEGRO ADUANERO COMO ESTÍMULO ECONÓMICO A LAS OPERACIONES INDUSTRIALES EN LA ZONA FRANCA DE MANAUS

Resumen: El *drawback* es uno de los beneficios fiscales brasileños que más contribuyen al desarrollo de la ZFM y al aumento de las exportaciones brasileñas, ya que la reducción de impuestos permite la promoción de la industria y hace que el producto nacional sea más competitivo en los mercados extranjeros. Así, esta investigación tiene como objetivo demostrar, a través de una interpretación exhaustiva y por el uso del método científico crítico-dialético, cómo el uso del *drawback* en el ZFM puede contribuir al desarrollo de la

* Advogada graduada em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Mestranda em Direito Econômico e Economia Política pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP). Pós-graduanda em Gestão Tributária pela USP/Esalq. Ex-pesquisadora do Observatório TIT da GVLaw/SP. Pesquisadora dos grupos "Tributação do consumo" e "Tributação das Novas Tecnologias" do NUPEM, mantido pelo Mestrado Profissional do IBDT. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1616-8890>. Contato: bru.esteves10@gmail.com

Región Amazónica, ya que este instrumento aduanero incentiva las políticas nacionales destinadas al desarrollo de la industria nacional y el comercio exterior.

Palabras clave: Drawback; Incentivo fiscal; Exportación; Zona Franca de Manaus; ZFM.

1 Introdução

A expressão *drawback* é empregada nas operações de desoneração dos tributos incidentes sobre mercadorias importadas e que tem por intuito, após o beneficiamento, a exportação¹. Nos Estados Nacionais tal técnica tributária é amplamente disseminada e aplicada como forma de estimular a economia, sendo, inclusive, uma ferramenta estatal de planejamento fiscal abordada por teóricos econômicos da Escola Clássica².

É de conhecimento dos Estados que o *drawback*, um tipo de Regime Aduaneiro Especial, é uma das formas de se estimular a economia de um país, pois permite a importação de matéria-prima que será empregada nas manufaturas nacionais e tem por finalidade a exportação dos produtos industrializados resultantes. O objetivo de tal regime³, alicerçado na extrafiscalidade tributária, é a de propulsor das políticas econômico-sociais em que o caráter extrafiscal é privilegiado em relação ao interesse arrecadatário.

A finalidade do *drawback* acompanha os vetores axiológicos do incentivo ao mercado interno - previsto no artigo 219 da Constituição Federal - como garantia de proteção da manufatura no País, da criação e manutenção do trabalho, dentre outros valores.

Assim, o *drawback* é um instrumento aduaneiro destinado a impedir o acúmulo de incidências tributárias e oneração do preço da mercadoria, empregado na importação de matéria-prima destinada à manufatura nacional e imediata exportação do produto final. Sua instituição no Brasil ocorreu com o Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, que o estabelece como uma modalidade de “regime aduaneiro especial”.

¹ “Drawback é a operação pela qual a matéria-prima ingressa em território nacional com isenção ou suspensão de impostos, para ser reexportada após sofrer beneficiamento” In: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, *REsp 1041237/SP*, julgado sob o rito dos Recursos Repetitivos, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, j. 28/10/2009, DJe 19/11/2009.

² “Os drawbacks foram concedidos em duas ocasiões: quando os produtos manufaturados do país estavam sujeitos a alguma taxa ou imposto, muitas vezes no ato de sua exportação se devolvia ao exportador toda a taxa cobrada ou uma parte dela; e quando se importava mercadorias estrangeiras sujeitas a algum direito alfandegário, para exportá-las novamente, às vezes restituía-se todo esse direito ou uma parte dele, por ocasião da reexportação”. In: SMITH, Adams. *A riqueza das nações: Investigação sobre a natureza e as causas*. Vol. I. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996. p. 433 e 434.

³ “A norma tributária em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 298.

Neste sentido, o Governo brasileiro instituiu a Zona Franca de Manaus (ZFM)⁴, região destinada a incentivar a criação de um polo industrial⁵ na Região Norte do Brasil e que estimula o modelo de incentivos fiscais. Em tal área é aplicável o Regime Aduaneiro Especial⁶, que passa por um ostensivo controle aduaneiro da Receita Federal do Brasil (RFB).

Importante destacar que a ZFM foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 como uma área de livre comércio de importação e exportação, a qual seria favorecida por benefícios fiscais especiais, como forma de desenvolver a Região Norte e desenvolver um polo tecnológico nesta região, como se extrai do artigo 40 das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.
Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

E é neste cenário que o presente estudo demonstrará que o *drawback* surge como um benefício fiscal capaz de reduzir a incidência tributária sobre as mercadorias e, conseqüentemente, contribui para uma diminuição do preço dos produtos⁷.

Sendo assim, empregou-se no presente estudo o método crítico-dialético, já que buscou-se encontrar a inter-relação do emprego do *drawback* na ZFM com o desenvolvimento da Região Amazônica, pois tal instrumento aduaneiro proporciona incentivo às políticas nacionais voltadas para o desenvolvimento da indústria nacional e do comércio exterior. A pergunta que existe é a de que até que ponto a concessão de incentivos fiscais à importação de insumos, por empresas localizada nas ZFM, combinados com normas relativas à remessa de mercadorias nacionais, produzidas com insumos estrangeiros, são capazes de promover o desenvolvimento regional amazônico. Portanto, o artigo visa abordar

⁴ A ZFM foi criada pela Lei nº 3.173, de 06 de junho de 1957.

⁵ A previsão do estabelecimento de incentivos fiscais na ZFM para atrair indústrias e tornar possível a criação de um polo industrial brasileiro foi proveniente do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967.

⁶ Os Regimes Aduaneiros Especiais são regulamentos nos artigos 307 a 503 no Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro - RA).

⁷ “*El tráfico de perfeccionamiento es una técnica nacida en el ámbito del comercio exterior, que denomina un proceso de adición de valor de mercancías en país distinto de su origen, mediante una actividad de elaboración manufacturera, que tiene una finalidad, no fiscal sino comercial, de fomento de la exportación. Se llama "tráfico de perfeccionamiento" porque perfecciona, aumenta de valor las mercancías, es decir, las incorpora un valor añadido (mano de obra y materiales)*”. GUERRERO CORRAL, Luis. *El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos: introducción a una teoría general*. Tesis Doctoral. Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho. España: 1977, p. 675.

as nuances que cercam o *drawback* e sua aplicação na ZFM, como: (I) os aspectos gerais do regime aduaneiro especial de *drawback* no Brasil e sua vertente desenvolvimentista; e (II) os aspectos da ZFM, trazendo considerações sobre a criação legal da região e a aplicação do *drawback* nas suas operações industriais.

2 Aspectos Gerais do Regime Aduaneiro Especial de Drawback no Brasil e sua Vertente Desenvolvimentista no Brasil

O *drawback* é instituído no Brasil como uma modalidade de Regime Aduaneiro Especial pelo Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966 e tem por objetivo a desoneração fiscal na importação de insumos e produtos intermediários utilizados na industrialização de produtos destinados à exportação. Referido texto normativo estabelece, em seu artigo 78, as modalidades de *drawback* a serem aplicados em território brasileiro e que são divididos em: (i) suspensão; (ii) isenção; e (iii) restituição.

A primeira modalidade e a mais comum, o *drawback* suspensão⁸⁻⁹, direciona-se às empresas que ainda não realizaram a exportação do produto industrializado e se aplica no momento em que ocorre a importação dos insumos e/ou materiais intermediários, sendo necessário que o exportador firme o compromisso de que realmente a exportação se efetivará¹⁰.

Já o *drawback* isenção¹¹ incide sobre a reposição dos insumos e/ou materiais intermediários, que já foram adquiridos e aplicados na produção para a exportação. É necessário que a empresa adquira os materiais em quantidade e qualidade similares aos que já foram empregados¹².

⁸ A legislação base é o art. 78, inciso II, do Decreto-Lei nº 37/66. Em nível de decreto é regulado pelos art. 386 a 392, do Regulamento Aduaneiro. Em âmbito administrativo a regulação é feita pela IN RFB nº 845, de 12 de maio de 2008 e pelo Ato Declaratório COANA nº 16, de 19 de março de 1999.

⁹ “O drawback-suspensão consiste em verdadeira espécie de isenção tributária condicional, que é concedida a título precário, tornando-se definitiva com a exportação dos produtos finais elaborados a partir das mercadorias trazidas ao País sob o seu manto. Caso não se implemente o evento futuro e incerto (exportação), tornam-se exigíveis os tributos em relação aos quais houve suspensão da cobrança”. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes; GAIA, Patrícia Dantas. Drawback-suspensão: a dispensável vinculação física ente os insumos importados com o benefício e os produtos finais posteriormente exportados. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.221, fev. 2014, p. 141.

¹⁰ Não são recolhidos na importação os seguintes impostos: Imposto de Importação (II), Imposto sobre os Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICMS), Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM). E são suspensos no mercado nacional: IPI e as contribuições PIS/COFINS.

¹¹ A legislação base é o art. 78, inciso III, do Decreto-Lei nº 37/66. Em nível de decreto é regulado pelos art. 393 a 396, do Regulamento Aduaneiro.

¹² Não são recolhidos na importação os seguintes impostos: II, IPI, PIS e COFINS. E são isentos no mercado nacional: IPI, PIS e COFINS.

Enquanto a terceira modalidade, o *drawback* restituição¹³, destina-se aos exportadores que importam insumos e/ou materiais intermediários para beneficiamento e posterior exportação e não tem o intuito de repô-los¹⁴. Importante destacar que, segundo o Ministério da Economia, “o *drawback* de restituição praticamente não é mais utilizado. O instrumento de incentivo à exportação em exame compreende, basicamente, as modalidades de isenção e suspensão”.¹⁵

Ainda é importante fazer referência ao *drawback* “verde-amarelo”, previsto no art. 3º, da Lei nº 8.402, de 08 de janeiro de 1992¹⁶; e ao chamado *drawback* integrado¹⁷, previsto no *caput*¹⁸ do artigo 12 da Lei nº 11.945, de 4 de julho de 2009. Ambos equiparam a aquisição de insumos e/ou materiais intermediários a importação, quando a finalidade é industrialização à exportação.

Como se percebe, o regime de *drawback* não é um incentivo fiscal a exportações, já que se trata de um benefício fiscal destinado a ampliar a desoneração das exportações e concede a isenção/suspensão do IPI, PIS/COFINS¹⁹, ICMS, Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM)²⁰, além da dispensa do pagamento de taxas de poder de polícia. Respectiva desoneração é disciplinada pelas Leis nº 11.945, de 04 de junho de 2009 e nº 12.058, de 13 de outubro de 2009, bem como é calcada no incentivo ao desenvolvimento do mercado interno e na garantia de proteção da manufatura nacional, nos termos do artigo 219 da Constituição Federal.

Referida desoneração permite que o setor exportador alcance maior competitividade no comércio internacional, não colaborando apenas no favorecimento de

¹³ A legislação base é o art. 78, inciso I, do Decreto-Lei nº 37/66. Em nível de decreto é regulado pelos art. 397 a 399 do Regulamento Aduaneiro. Em relação a Instrução Normativa, cabe à IN SRF nº 81, de 27 de julho de 1998 trazer suas observações sobre o *drawback* restituição.

¹⁴ Restitui, total ou parcialmente, os impostos pagos na importação: II e IPI.

¹⁵ Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/regimes-e-controles-especiais/regimes-aduaneiros-especiais/drawback>. Acessado em: 12 jul. 2021.

¹⁶ “Art. 3º As compras internas com fim exclusivamente de exportação serão comparadas e observarão o mesmo regime e tratamento fiscal que as importações desoneradas com fim exclusivamente de exportação feitas sob o regime de *drawback*.”

¹⁷ No artigo 67 da Portaria SECEX nº 23, de 14 de julho de 2011 é possível verificar as definições de *drawback* integrado suspensão e *drawback* integrado isenção.

¹⁸ “Art. 12. A aquisição no mercado interno ou a importação, de forma combinada ou não, de mercadoria para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado poderá ser realizada com suspensão do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação”.

¹⁹ A isenção e suspensão do Pagamento do PIS/PASEP e COFINS está prevista na Lei nº 10.865/2004, arts. 9º, II, “f” e art. 14.

²⁰ A isenção do pagamento ao AFRMM está prevista na Lei nº 10.893/2004, inciso V, “c”, do art. 14. E a suspensão no art. 15 da mesma lei.

exportações, como também na diversificação da pauta de exportações, já que o setor mencionado exerce grande influência no Produto Interno Bruto (PIB) do Brasil²¹.

Tal fato é uma consequência do *drawback* ser fortemente influenciado pelo princípio da imunidade tributária das exportações e vinculado as leis e atos administrativos que o regulam e focam na integral desoneração de todos os tributos que incidem diretamente sobre o ato de exportação, como, por exemplo: IPI, Imposto sobre Exportação (IE), ICMS, as contribuições ao PIS/COFINS, entre outros.

Além disso, o Estado, ao conceder o benefício fiscal do *drawback*, cumpre o dever de fomentar o desenvolvimento socioeconômico da nação ao ser aplicado como uma das ferramentas de planejamento, fiscalização e incentivo público ao setor industrial²². Junto a isto, o Decreto-Lei nº 37/66 e suas atualizações fazem jus as cláusulas pétreas da Constituição referentes ao incentivo a “livre iniciativa”²³ e ao “valor social do trabalho”²⁴ como precursores do desenvolvimento do Brasil.

A instituição do regime de *drawback* no Brasil está ligada com a aplicação de benefícios fiscais voltados para o desenvolvimento econômico e cultural do país. Respectivo quadro político-econômico se baseia na ideologia desenvolvimentista de transformação da sociedade e de superação do subdesenvolvimento por meio da industrialização coordenada e planejada pelo Estado, este ficando responsável pela: expansão dos setores econômicos; expansão e orientação dos recursos financeiros e; reorientação e planejamento dos recursos, com a finalidade de transformar os fins sociais²⁵.

Basicamente, o Estado assume o papel de criar riquezas e gerar novas capacidades contributivas, a fim de criar um sistema dinâmico e orientado para a expansão das forças produtivas, concedendo uma propulsão nas diretrizes organizacionais da nação. Isto, por sua vez, ganha mais força conforme o Estado aumenta seu poder e capacidade de intervenção nacional, assumindo uma perspectiva contraditória vez que é um estado nacionalista cuja estratégia de cumulação é condicionada por sua inserção na economia internacional, dependendo da cooperação de corporações multinacionais.

²¹ “O drawback representa atualmente um dos mais importantes incentivos às exportações brasileiras de produtos manufaturados, tendo ganhado força após o término dos subsídios fiscais às exportações no final da década de 1980”. COELHO; MOREIRA; GAIA. Drawback-suspensão, *cit.*, p. 139.

²² BRASIL. *Constituição Federal – CF*, artigo 174, parágrafo 1º.

²³ BRASIL. *Constituição Federal – CF*, artigo 1º, inciso IV.

²⁴ BRASIL. *Constituição Federal – CF*, artigo 3º, inciso II.

²⁵ FURTADO, Celso. *Teoria e Política do Desenvolvimento Econômico*. São Paulo: Abril Cultural, 1983, p.187.

De acordo com os Professores Gilberto Bercovici e Alessandro Octaviani, o envolvimento estatal no aprimoramento e estruturação econômica é o reflexo da inserção do Brasil no processo de acumulação de capital, a fim de assegurar a regulação do mercado produtivo, pois:

A centralidade do Estado no processo de acumulação de capital no Brasil é incontestável, buscando expandir as forças produtivas e assegurar que as forças do mercado se estruturam da melhor forma possível. No caso brasileiro, as suas funções, antes vertidas prioritariamente à preservação do sistema econômico, atuando como regulador da produção e protegendo classes, setores e empreendimentos ameaçados por desajustes ou crises, são constantemente ampliadas para dinamizar e orientar a expansão e diversificação das forças produtivas, incentivando e realizando diretamente a criação de riqueza, transformando as estruturas econômicas e sociais do país.²⁶

No caso brasileiro, as funções antes vertidas à manutenção do sistema econômico sofrem uma maximização e ampliação, tudo com o intuito dinamizar e orientar a expansão das forças produtivas. Isto revela, segundo Celso Furtado²⁷, a ruptura da macroeconomia com a racionalidade microeconômica, pois proporciona a incorporação dos centros decisórios nacionais responsáveis definir e pré-estabelecer objetivos comuns, além de coordenar os comportamentos individuais sempre em função das diretrizes. No entanto, a racionalidade microeconômica, por si só, não é capaz de tornar os agentes econômicos aptos a modificar a estrutura do sistema e da economia.

Cumpra ao Estado fomentar o desenvolvimento econômico, a partir de criterioso planejamento, obrigatório para o setor público²⁸, criando oportunidades, garantindo seu crescimento e manutenção duradoura, de tal modo que o capital não perca o gosto de ser investido na produção e realize-se o reclamo impostergável do artigo 1º, considerando a “livre iniciativa” como fundamento do Estado, ao lado do “valor social do trabalho”²⁹, bem como dos objetivos desenvolvimentistas contemplados no art. 3º, como dever do Estado.³⁰ O incentivo validamente instituído não pode ser reputado como espécie de *vantagem* individual ou *privilégio*, dês que orientado aos valores definidos pelo legislador e

²⁶ BERCOVICI, Gilberto; OCTAVIANI, Alessandro. Direito e Subdesenvolvimento. In: OCTAVIANI, Alessandro. *Estudos, Pareceres e Votos de Direito Econômico*. São Paulo: Singular, 2014. p. 66-67.

²⁷ FURTADO. *Teoria e Política do Desenvolvimento Econômico*, cit., p. 187.

²⁸ BRASIL. *Constituição Federal – CF*, artigo 174.

²⁹ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa”.

³⁰ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...)

II - garantir o desenvolvimento nacional;”

compatíveis com a vontade constitucional. Antes, é dever do Estado respeitar essa exigência.³¹

Contudo, o problema central é o emprego eficiente do Direito na regulação e interpretação normativa na utilização dos recursos escassos. Posto que a construção de um sistema econômico brasileiro está associado diretamente com o sistema jurídico, este, por meio de sua racionalidade, emprega dentro do discurso jurídico um pensamento mais racional e de estruturação política, o que permite um condicionamento do legislador pelas leis de funcionamento do sistema econômico, as quais asseguram a atuação do Estado e do Setor Privado no desenvolvimento brasileiro, impossibilitando, dentro do possível, a manipulação da economia pelo direito ou pela política.

O benefício fiscal contido no regime de *drawback* ganha proporção desenvolvimentista, à medida em que as ciências jurídicas são tidas como uma espécie de ferramenta essencial na modificação da realidade social, mesmo nas circunstâncias em que o ordenamento pretende preservar certas estruturas, ele desempenha um papel condicional que intervém na noção lógica de possibilidade, vez que busca sancionar tentativas de sua alteração.

Ademais, a dupla instrumentalidade do direito econômico é responsável por institucionalizar as relações econômicas e transformar as relações, à medida que o funcionamento do sistema econômico é estruturado pela vontade política que cria determinadas normas que asseguram a atuação do Estado e do Setor Privado em determinada direção, fator que é amplamente defendido por Fábio Konder Comparato, o qual acredita que a base da transformação da realidade econômica é atingida pelas técnicas utilizadas pelo Estado na realização de sua política econômica³². Respectiva ideia só nos revela a real finalidade do direito, o qual nada mais é do que o responsável por modificar e regular a realidade social.

Essa regulação da realidade socioeconômica se dá sob o enfoque macroeconômico, pois considera o emprego das políticas públicas e do interesse econômico geral, quando na resolução dos conflitos políticos da democracia de massas. Visto que o desenvolvimento, na

³¹ “*Senza che il trattamento tributario sia ispirato a principi propri in funzione promozionale non di danno agevolazione. (...) Termine quali finalità extrafiscali, funzioni dirigistiche, funzioni promozionali non presentano differenze sul piano dei contenuti*”. FICHERA, Franco. *Le agevolazioni fiscali*. Padova: CEDAM, 1992, p. 63 -64.

³² “Dai o surgimento de uma regulamentação abundante, estrita e minuciosa das atividades econômicas, que transforma em pouco tempo o panorama clássico do direito patrimonial, abolindo princípios, deformando institutos e confundindo fronteiras.” COMPARATO, Fábio Konder. *O indispensável direito econômico*. Revista dos Tribunais 353/14. São Paulo: RT, 1965, p. 15.

perspectiva furtadiana adotada pelos Professores Gilberto Bercovici e Alessandro Octaviani³³, é um processo global de transformação da sociedade que não se limita a compreensão do processo de acumulação e de ampliação da capacidade produtiva, mas também se preocupa com os impactos que o processo de apropriação de excedentes pode causar na divisão social do trabalho.

Como levantado, o *drawback* tem por pressuposto o tráfego de aperfeiçoamento pelo território nacional de produtos industrializados, por meio do processo de simples aperfeiçoamento ou fabricação de novos produtos, utilizando-se insumos e/ou materiais intermediários importados empregados no processo produtivo e com a finalidade de exportação, com agregação de valor³⁴.

Além do mais, o complexo regime de *drawback* não pode ser resumido apenas no ato de isentar, suspender ou restituir impostos, pois se adequa a cada situação³⁵, de acordo com o tipo de mercadoria importada e com a exportação dos bens produzidos, esta última passível de comprovação pelo contribuinte, como previsto no Ato Concessório previsto na Portaria SECEX nº 23, de 14 de julho de 2011. Por isso, é de suma importância distinguir³⁶ as modalidades de *drawback* aplicáveis quando da ocorrência da (i) importação, determinante para a cobrança dos tributos; e da (ii) exportação, responsável pelo aperfeiçoamento do regime e por confirmar a manutenção da isenção, da suspensão ou restituição dos impostos pagos, na comprovação de saída do total da mercadoria importada.

Portanto, todas as opções de *drawback* adotadas pelo legislador têm como ponto em comum permitir que importações vinculadas à exportação possam ser feitas com a desoneração própria do regime de exportação, com vistas a garantir neutralidade tributária e estimular o desenvolvimento da indústria nacional.

³³ BERCOVICI; OCTAVIANI. Direito e Subdesenvolvimento, *cit.*, 2014, p. 68.

³⁴ COELHO; MOREIRA; GAIA. Drawback-suspensão: a dispensável vinculação física ente os insumos importados com o benefício e os produtos finais posteriormente exportados, *cit.*, p. 139.

³⁵ “*In conclusione, la qualifica di un trattamento tributario come ordinario o agevolativo è frutto di un giudizio di comparazione. Alla fine del processo interpretativo, si avrà tra i trattamenti sottrattivi un’inevitabile distinzione tra quelli che sono agevolativi, e cioè derogatori rispetto al trattamento ordinario corrispondente, più favorevoli rispetto alla norma derogata, ispirati a principi propri in funzione promozionale, e quelli che invece concorrono al trattamento ordinario, che non sono derogatori rispetto ad altri trattamenti tributari corrispondenti; se derogatori, non sono più favorevoli, ma più gravosi; se derogatori e più favorevoli, non svolgono una funzione promozionale*”. PIÑEIRO, Rocio Gonzáles. *Agevolazioni fiscali tra diritto interno e diritto comunitario*. Ph.D. thesis, 2011, Dipartimento di Diritto Pubblico, Internazionale e Comunitario, Università Degli Studi di Padova. p. 27.

³⁶ “A distinção é relevantíssima. Ambas têm a mesma constituição interna: uma hipótese, descritora de um fato, e uma consequência, que é o mandamento normativo. Só que, nas regras de conduta, o conseqüente ou prescritor expede um comando voltado ao comportamento das pessoas, nas suas relações de intersubjetividade, enquanto nas regras de estrutura o comportamento atinge outras normas, e não a conduta, diretamente considerada”. CARVALHO. *Curso de direito tributário*, *cit.*, p. 567.

3 Aspectos da Zona Franca de Manaus

3.1 Sobre a recepção normativa da Zona Franca de Manaus

A ZFM encontra sua definição legal no art. 1º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, repetida no art. 504 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, os quais determinam essa região como uma:

Área de livre comércio de importação e de exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário, dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância a que se encontram os centros consumidores de seus produtos.

A continuidade da ZFM, disciplinada por diversos diplomas legais, desde sua criação pela Lei nº 3.173/57, e regulamentada pelo Decreto nº 47.757, de 02.12.1960, bem como seu prazo,³⁷ está previsto no art. 40 das Disposições Constitucionais Transitórias, que assim prescreve:

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

Como se nota, a ZFM foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, o que destaca a preocupação do constituinte em prosseguir com o desenvolvimento da região amazônica³⁸. Destaca-se que o desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades regionais foram eleitos como objetivos fundamentais expressos da República Federativa do Brasil, nos termos do art. 3º, da CF/88.

A aplicação prática do art. 3º, da CF/88, está justamente na implementação de benefícios fiscais, em especial, para a ZFM, objeto do presente estudo. Assim, os benefícios

³⁷ “Projetada originariamente para se consolidar em 30 anos, o modelo ZFM já foi objeto de três prorrogações: a primeira delas, pelo Decreto 92.560, de 16 de abril de 1986, ampliou o prazo de vigência até o ano 2007; a segunda, pelo artigo 40 do ADCT da CF/88, por mais 25 anos, contados da data da promulgação, em 5 de outubro de 1988. A rigor, essa prorrogação adicional trazida pela Constituição Federal foi de seis anos, uma vez que pela legislação vigente já estavam assegurados os incentivos até 2007. Pelo texto da Constituição Federal de 1988, portanto a ZFM extinguir-se-ia em 5 de outubro de 2013. Nos processos de negociação da Reforma Tributária, ainda pendente, o prazo de vigência da ZFM foi novamente prorrogado em 2003, pela Emenda Constitucional 42, que adicionou 10 anos ao prazo estipulado pelo artigo 40 do ADCT da CF/88. O prazo de fruição dos incentivos previstos na legislação da ZFM estende-se, portanto, até o dia 5 de outubro de 2023”. ROCHA, Ernesto. *Análise jurídica dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus*. Manaus: Editor Fiscal Amazonas, 2005, p. 62.

³⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. Incentivos Fiscais – Zona Franca de Manaus – Parecer. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 22, p. 167 e ss., jan./1998.

fiscais relacionados a ZFM estão interligados ao projeto constitucional de 1988, dado que são empregados como instrumentos aptos à promoção do desenvolvimento regional, assegurando a recepção da legislação relativa à ZFM como um modo de garantir maior segurança jurídica aos investimentos na região.³⁹

Melhor dizendo, os benefícios fiscais presentes na ZFM foram e são os responsáveis por manter esta Área de Livre Comércio dentro do Brasil, como bem aponta Luciene Mafra de Vasconcelos ao citar Fernanda Fernandes Rodrigues:

Uma das formas de promover o desenvolvimento de regiões menos desenvolvidas do País é, sem dúvida, a redução ou eliminação de encargos de ordem fiscal, como ocorreu em relação à criação da Zona Franca de Manaus, pela Lei nº 3.173/57, alterada pelo Decreto-Lei nº 288/67, mantida pela constituição de 1998, na forma do art.40 do ADCT.⁴⁰

Diante disso, o alcance da legislação que disciplina a concessão de benefícios fiscais relacionados à ZFM acaba por ser direcionada e administrada pelos princípios constitucionais vigentes, haja vista a finalidade da região que é integrar a Amazônia⁴¹. Desde sua criação, foi estabelecer “*no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário, dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento*”⁴², o que reforça o compromisso do constituinte de 1988, ao recepcionar a ZFM na Constituição Federal de 1988, com o desenvolvimento nacional e à superação de desigualdades regionais.

Ou seja, os incentivos fiscais concedidos para as empresas localizadas na ZFM, como é o caso do drawback, objeto do presente estudo, vai de encontro ao texto constitucional de promoção do desenvolvimento regional e, eventualmente, à determinação de superação das desigualdades regionais.

3.2 Aplicação do drawback nas operações industriais da Zona Franca de Manaus

O *drawback* tem seu principal emprego nas situações de remessas de mercadorias voltadas para o consumo, sendo importante destacar que não é plausível vedar a sua aplicação em casos envolvendo a industrialização, sob pena de tratar de modo mais severo

³⁹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Incentivos Fiscais – Zona Franca de Manaus Parecer. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 22, p. 160 e ss., jan./1998.

⁴⁰ VASCONCELOS, Luciene Mafra de. *O programa de mestrado de engenharia de produção da UFAM como formador de gestores: um estudo de caso com lastro na percepção dos egressos*. 2012. 133f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2012, p. 37.

⁴¹ RIKER, Jamarian Cota; JORDÃO, Jorge Luiz; FONSECA, Norma Cristina da Silva; RIBEIRO, Rizelda de Souza; SOUZA, Arnaldo Donisete de. Zona Franca de Manaus: Avaliação dos fatores e atratividade de investimentos do subpolo de duas rodas em Manaus. *Revista Eletrônica Mutações*, v. 7, p. 68, jan.-jun./2016.

⁴² BRASIL. *Decreto-Lei nº 288*, de 28 de fevereiro de 1967, artigo 1º.

empresas brasileiras, ao impedir o uso do benefício fiscal, quando este seria admitido para bens importados. Assim, a concessão do *drawback* leva o produtor brasileiro de mercadorias destinadas à ZFM a um ter um tratamento similar ao aproveitado por empresas estrangeiras, o que favorece o desenvolvimento do mercado industrial interno.

A aplicação do *drawback* na ZFM traz o necessário exame do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, responsável por redefinir a estrutura e estabelecer, em seu artigo 4^o⁴³, a ideia geral do regime de equiparação à exportação às remessas realizadas para este território.

Contudo, o artigo 7º do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975⁴⁴ estipulou limitações na ideia geral, pois não é cabível limitar o uso de *drawback* na ZFM quando o propósito é a industrialização; porém, é necessário que estejam presentes os requisitos de (i) matéria-prima importada, (ii) industrialização no mercado interno e (iii) exportação, sob o regime de equiparação. Caso contrário, qualquer limitação acaba por tratar de modo mais severo as empresas brasileiras, já que este incentivo fiscal é naturalmente admitido para bens importados. Esta ideia está presente na redação do artigo 506 do Regulamento Aduaneiro:

Art. 506. A remessa de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou posterior exportação, será, para efeitos fiscais, equivalente a uma exportação brasileira para o exterior (Decreto-Lei nº 288, de 1967, art. 4º).

(...)

§ 2º O disposto no caput não compreende os incentivos fiscais previstos no Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, nem os decorrentes do regime de drawback (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 7º).

A equiparação à exportação das remessas à ZFM presente no *caput* do artigo supracitado, assim como a vedação no seu parágrafo 2º, uma consequência do artigo 7º do Decreto-lei nº 1.435/75, devem ser interpretadas⁴⁵ de forma sistemática e teleológica, a fim de serem aplicados de acordo com a finalidade da Zona Franca de Manaus⁴⁶.

⁴³ “Art 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro”.

⁴⁴ “Art 7º A equiparação de que trata o artigo 4º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, não compreende os incentivos fiscais previstos nos Decretos-leis nºs 491, de 5 de março de 1969; 1.158, de 16 de março de 1971; 1.189, de 24 de setembro de 1971; 1.219, de 15 de maio de 1972, e 1.248, de 29 de novembro de 1972, nem os decorrentes do regime de ‘drawback’”.

⁴⁵ “A distinção é relevantíssima. Ambas têm a mesma constituição interna: uma hipótese, descritora de um fato, e uma consequência, que é o mandamento normativo. Só que, nas regras de conduta, o conseqüente ou prescriptor expede um comando voltado ao comportamento das pessoas, nas suas relações de intersubjetividade, enquanto nas regras de estrutura o comportamento atinge outras normas, e não a conduta, diretamente considerada”. CARVALHO. *Curso de direito tributário, cit.*, p 567.

⁴⁶ “Área de livre comércio de importação e de exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário, dotado de condições

A principal consequência dessa equiparação reside na desoneração dos produtos nacionais remetidos à ZFM, já que o efeito dessa equiparação “é atribuir ao ato equiparado o mesmo regime jurídico do equiparante. Assim, a operação da remessa de mercadorias à ZFM tem, desde então, para fins fiscais, os efeitos de uma exportação brasileira para o exterior”.⁴⁷ Ou seja, essas remessas passam a ser alçadas ao alcance da imunidade às exportações, pois as remessas de mercadorias de origem nacional à ZFM correspondem a típica “exportação ficta”.⁴⁸

Dessa forma, os benefícios fiscais concedidos no território em que se localiza a ZFM são propulsores para o desenvolvimento nacional e da redução da desigualdade regional, questões estas basilares e defendidas pelo texto constitucional, mais precisamente na redação do artigo 3º⁴⁹. Melhor dizendo, a própria Constituição prevê a necessidade do Governo “articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais”⁵⁰ e para alcançar tal objetivo são estabelecidos os benefícios fiscais, instrumentos aptos à promoção do desenvolvimento regional.

Um exemplo é o *drawback* “verde e amarelo”, o qual é aplicado sobre as aquisições de produtos no mercado interno brasileiro, demonstrando que o respectivo regime aduaneiro passou a incidir tanto para importações, quanto para as compras internas, desde que o fim seja a industrialização.

Contudo, faz-se necessário o país investir em desenvolvimento tecnológico e em indústria de ponta, a fim de preservar sua autonomia no mercado mundial e garantir um desenvolvimento interno capaz de transformar a dependência brasileira em independência. Porém, para obter sucesso e alcançar um lugar de destaque entre os países centrais, torna-se necessário que haja: uma coletivização dos meios de produção; uma maior prioridade à satisfação das necessidades básicas, tais como investimento em educação e infraestrutura; e um ganho de autonomia externa, a partir da obtenção de uma posição de concorrência no

econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância a que se encontram os centros consumidores de seus produtos”. BRASIL. *Regulamento Aduaneiro -RA*, artigo 504.

⁴⁷ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM – ZFM – Remessa de produtos *in natura* para a Zona Franca de Manaus – Equiparação a exportação. *Revista de Direito Tributário*, n. 43, p. 84, Jan./Mar. 1988.

⁴⁸ ANDRADE, Elson Rodrigues. SUFRAMA – Incentivos fiscais – art. 40 do ADCT. *Revista de Direito Tributário*, n. 54, p. 180, Out./Dez. 1990.

⁴⁹ “ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

(...)

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;(...)”

⁵⁰ BRASIL. *Constituição Federal – CF*, artigo 43, *caput*.

mercado, a qual pode ser adquirida com o direcionamento dos recursos para setores da economia com capacidade competitiva potencial e que tenham, ao mesmo tempo, um efeito indutor no mercado interno brasileiro⁵¹, o que é justamente realizado pelo *drawback*.

Inclusive, por conta da relevância econômico-social da ZFM “*como instrumento válido de modelo desenvolvimentista regional, o constituinte de 1988 reservou a ela cuidado especial, tanto que a alou à sede constitucional, mantendo-a por mais 25 anos como ‘área livre de comércio, de exportação e de incentivos fiscais’*”.⁵²

Isso porque, de acordo com Celso Furtado, a integração regional é capaz de calcar metas para a superação do estado em desenvolvimento do Brasil, desde que considere os seguintes pontos:

a) um grau de autonomia nas relações exteriores que limite o mais possível a drenagem para o exterior do excedente; b) estruturas de poder que dificultem a absorção do excedente pelo simples processo de reprodução dos padrões de consumo dos países ricos e assegurem um nível relativamente alto de poupança, abrindo caminho para a homogeneização social; c) certo grau de descentralização das estruturas econômicas requerido para a adoção de um sistema de incentivos capaz de assegurar o uso do potencial produtivo; d) estruturas sociais que abram espaço à criatividade num amplo horizonte cultural e gerem forças preventivas e corretivas nos processos de excessiva concentração do poder. O logro desses objetivos pressupõe, evidentemente, o exercício de uma forte vontade política apoiada em amplo consenso social.⁵³

Ou seja, o *drawback* atua na questão do desenvolvimento regional e na ordem econômica da ZFM, já que é a personificação de um sistema constitucional voltado para os avanços da ordem econômico-social do país⁵⁴ que é a “*expressão de um certo arranjo econômico, dentro de um específico sistema econômico, preordenado juridicamente. É a sua estrutura ordenadora, composta por um conjunto de elementos que confronta um sistema econômico*”.⁵⁵

Por isso é totalmente extensível a aplicação do *drawback* à aquisição de insumos e/ou materiais intermediários estrangeiros, propósito original do benefício, já que tais

⁵¹ “Na medida em que se está compreendendo que o subdesenvolvimento é a manifestação de complexas relações de dominação-dependência entre os povos, e que tende a autoperpetuar-se sob formas cambiantes, as atenções tenderam a concentrar-se no estudo dos sistemas de poder e suas raízes culturais e históricas.”. FURTADO. *Teoria e Política do Desenvolvimento Econômico*, cit., p. 187.

⁵² ANDRADE, Elson Rodrigues. SUFRAMA – Incentivos fiscais – art. 40 do ADCT., cit., p. 181.

⁵³ FURTADO, Celso. A superação do subdesenvolvimento. *Economia e Sociedade*, [S.l.], v. 3, n. 1, p. 37-42, out. 2016. ISSN 1982-3533. p. 42.

⁵⁴ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988* (interpretação e crítica). 9. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004. p.51.

⁵⁵ TAVARES, André Ramos. *Direito constitucional econômico*. 2. ed., rev. e atual. São Paulo: Método, 2006, p.81.

mercadorias passam por industrialização na ZFM, ganham valor agregado e estão sujeitas a equiparação à exportação por força de lei⁵⁶.

De acordo com os Professores Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, o efeito dessa equiparação “*é atribuir ao ato equiparado o mesmo regime jurídico do equiparante. Assim, a operação da remessa de mercadorias à ZFM tem, desde então, para fins fiscais, os efeitos de uma exportação brasileira para o exterior*”.⁵⁷

Ademais, um dos pilares propulsores do desenvolvimento da região da Zona Franca⁵⁸ e de sua manutenção é o fato da área ser desonerada de tributos, sendo o incentivo fiscal do *drawback* aplicável nos termos dos artigos 71 e 72 da Portaria SECEX nº 23/2011. A questão da área da ZFM ser desonerada de tributos é importante, principalmente pelo fato de tornar a região mais atrativa para as indústrias, possibilitando que o Polo Industrial de Manaus (PIM) se diversifique e gere mais empregos, como se nota no estudo abaixo, realizado pelo curso de pós-graduação em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal do Amazonas (UFAM):

As empresas fabricantes de motocicletas se instalam na ZFM devido à política tributária diferenciada, aos incentivos fiscais e tributários, subsídios. A ampliação da cadeia produtiva do setor de duas rodas continua acontecendo no PIM. Marcas chinesas, como a Zongshen e japonesas como a Kawasaki, chegam para fortalecer o setor que é o segundo em faturamento.

Um resultado importante na produção do setor de duas rodas mereceu destaque especial. Trata-se da mão de obra e da sua extraordinária capacidade de adaptação e desempenho produtivo. A produtividade da força de trabalho ultrapassa, com folga, os centros produtores mais tradicionais como Japão, Coreia e outros países orientais. A facilidade com que os colaboradores das fábricas de motos e demais bens do setor aprendem e desempenham a sua função produtiva é exemplar e, não é só isso, também ajudam na criação, modificação e experimentação de novas práticas que possibilitam cada vez mais o melhoramento da eficiência, produtividade e qualidade dos produtos.

Vale observar que o PIM apresenta cadeias integradas de agregação de valor com alto padrão de tecnologia e qualidade, mesmo se comparados a padrões internacionais. É o caso do cluster metal-mecânico de veículos de duas rodas que

⁵⁶ BRASIL. Superintendência da Zona Franca de Manaus. *Marco Regulatório dos Incentivos Fiscais da Zona Franca de Manaus, Amazônia Ocidental e Áreas de Livre Comércio*. 3.ed. atual. Coordenação Geral de Estudos Econômicos e Empresariais – COGEC (org). – Manaus: Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA), 2013, p. 41.

⁵⁷ ATALIBA; GIARDINO. ICM – ZFM – Remessa de produtos *in natura* para a Zona Franca de Manaus – Equiparação a exportação, *cit.*, p. 84.

⁵⁸ “Projetada originariamente para se consolidar em 30 anos, o modelo ZFM já foi objeto de três prorrogações: a primeira delas, pelo Decreto 92.560, de 16 de abril de 1986, ampliou o prazo de vigência até o ano 2007; a segunda, pelo artigo 40 do ADCT da CF/88, por mais 25 anos, contados da data da promulgação, em 5 de outubro de 1988. A rigor, essa prorrogação adicional trazida pela Constituição Federal foi de seis anos, uma vez que pela legislação vigente já estavam assegurados os incentivos até 2007. Pelo texto da constituição Federal de 1988, portanto a ZFM extinguir-se-ia em 5 de outubro de 2013. No processos de negociação da Reforma Tributária, ainda pendente, o prazo de vigência da ZFM foi novamente prorrogado em 2003, pela Emenda Constitucional 42, que adicionou 10 anos ao prazo estipulado pelo artigo 40 do ADCT da CF/88. O prazo de fruição dos incentivos previstos na legislação da ZFM estende-se, portanto, até o dia 5 de outubro de 2023”. ROCHA. *Análise jurídica dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus, cit.*, p. 62.

se consolidou em Manaus nas últimas décadas. Congregando empresas montadoras (Honda e Yamaha são as mais importantes) e uma série de empresas fornecedoras de bens intermediários (partes, peças assessorias) com alto índice de verticalização, esse cluster tecnológico produz, somente na Honda, uma motocicleta a cada 20 segundos com uma operação industrial de enorme eficiência se comparada à Honda do Japão, por exemplo, que produz uma motocicleta a cada 46 segundos⁵⁹.

Além disso, a permissão veiculada pelo artigo 73 da Portaria SECEX nº 23/2011, que restringiu a vedação do benefício do *drawback* apenas às mercadorias destinadas ao *consumo* na ZFM é coerente com o ordenamento e com as finalidades do sistema de garantia do mercado, de modo que tal vedação não se pode aplicar à industrialização.

É nítido que o artigo 73 da Portaria SECEX nº 23/2011 certifica o direito de importação de insumos com o benefício do *drawback*, posto serem utilizados na industrialização de produtos que serão remetidos à ZFM, dada a sua equiparação à exportação, quando serão utilizados em novo processo industrial, em plena conformidade com o texto constitucional do artigo 219⁶⁰.

Assim, na ZFM, a equiparação a exportação da remessa de mercadoria nacional com os insumos importados deve seguir fielmente o previsto no artigo 73 da Portaria SECEX nº 23/2011, de modo que o *drawback* seja coerentemente aplicável às importações de insumos a serem utilizados em processo produtivo de produto a ser remetido à região, para nova industrialização.

Também é importante ressaltar que a ZFM é recepcionada pela Constituição Federal, em seu artigo 40⁶¹, o que lhe confere status constitucional e concede um “*direito consagrado com força própria da supremacia constitucional, o que repele qualquer normatividade que a ofenda e até mesmo a interpretação que não leve em conta as diretrizes básicas da hermenêutica*”⁶².

⁵⁹ RIKER; JORDÃO; FONSECA; RIBEIRO; SOUZA. Zona Franca de Manaus: Avaliação dos fatores e atratividade de investimentos do subpolo de duas rodas em Manaus, *cit.*, p. 80.

⁶⁰ “Art. 219. O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal. Parágrafo único. O Estado estimulará a formação e o fortalecimento da inovação nas empresas, bem como nos demais entes, públicos ou privados, a constituição e a manutenção de parques e polos tecnológicos e de demais ambientes promotores da inovação, a atuação dos inventores independentes e a criação, absorção, difusão e transferência de tecnologia”.

⁶¹ “Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus”.

⁶² BASTOS. Incentivos Fiscais – Zona Franca de Manaus – Parecer, *cit.*, p. 167.

Desse modo, como a ZFM é recepcionada pela Constituição e tem a finalidade de “criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário, dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento”⁶³, para alcançar este objetivo é necessário o emprego dos benefícios fiscais de modo a refletir o projeto constitucional⁶⁴. Portanto, o *drawback* é aplicado como instrumento apto à promoção do desenvolvimento regional e recepciona a legislação relativa à ZFM, atuando como um garantidor da segurança jurídica aos investimentos na região⁶⁵ e um propulsor ao desenvolvimento econômico brasileiro.

4 Considerações finais

O benefício fiscal do *drawback* na ZFM se faz necessário para evitar que os excedentes sejam tidos como os propulsores à exploração da periferia, já que proporciona o incremento do consumo privilegiado das elites econômicas. Conseqüentemente, o consumo privilegiado e moldado aos padrões das economias centrais se torna nocivo para a acumulação de capital em um país que está se desenvolvendo, o que se reflete no capitalismo periférico fundado na desigualdade.

Dessa forma, qualquer sistema produtivo pode ser responsável por gerar e produzir uma maior escala de materiais do que seu uso realmente demanda, a fim de buscar uma menor manutenção e funcionamento adequado do processo produtivo, o que geraria uma melhor distribuição de renda, caso a procura fosse proporcional a produção. No entanto, respectiva teoria das vantagens comparativas⁶⁶ é eficiente apenas em países centrais, já que nos periféricos só acentuariam as relações de dominação e de estratificação social derivadas da apropriação de excedentes.

Para se superar essa dominação, por apropriação de excedentes, deve-se reformar as estruturas político-econômicas dos países periféricos. No caso específico do Brasil, a

⁶³ BRASIL. *Decreto-Lei nº 288*, de 28 de fevereiro de 1967, artigo 1º.

⁶⁴ “Além disso, o postulado da razoabilidade exige do legislador e do intérprete a observância às circunstâncias fáticas a que a norma se destina (dever de congruência). Há situações em que a vinculação física é medida desarrazoada que impõe ao contribuinte a adoção de medidas onerosas, como a exigência de manutenção de dois estoques distintos para manutenção de um mesmo produto, apenas diferente na origem de fabricação (sendo um importado com suspensão e outro adquirido no mercado interno, por exemplo)”. COELHO; MOREIRA; GAIA. *Drawback-suspensão: a dispensável vinculação física ente os insumos importados com o benefício e os produtos finais posteriormente exportados*, *cit.*, p. 145.

⁶⁵ FERREIRA FILHO. *Incentivos Fiscais – Zona Franca de Manaus Parecer*, *cit.*, p. 160 e ss.

⁶⁶ De acordo com David Ricardo, em seu “*Principles of Political Economy and Taxation*”, o princípio da vantagem comparativa não se traduz na capacidade absoluta de produção, mas sim na de produzir algo em relação a outro comparativo.

retomada de um desenvolvimento está conectada com a superação da crise e da fragilidade do sistema de planejamento, pois se torna necessário a reestruturação e fortalecimento do Estado sob a perspectiva democrática e emancipatória, a fim de reestruturar a capacidade de autonomia e autogestão do país, por meio do emprego do racionalismo do direito econômico.

Diante do exposto, a finalidade do *drawback* é reduzir a carga tributária incidente na industrialização de produtos que serão exportados, a fim de fazer com que o produto brasileiro seja competitivo no exterior, impulsionando o desenvolvimento da indústria no Brasil.

Essa desoneração dos tributos incidentes sobre os produtos intermediários e insumos utilizados para a industrialização de bens destinados à exportação, resultante na redução dos custos das manufaturas nacionais, quando aplicado na ZFM, é um propulsor do desenvolvimento regional e grande atrativo à instalação de empresas no polo industrial brasileiro.

Nessa conjuntura, os tributos aduaneiros e os incidentes sobre as operações industriais, por exemplo, tem por intuito, conforme previsão constitucional⁶⁷, serem aplicados em programas voltados para a manutenção das políticas financeiras e econômicas do Brasil, não servindo apenas para a mera arrecadação de recursos e custeio das políticas públicas.

É importante mencionar que *drawback* é um importante incentivo fiscal, que impulsiona a importação de insumos, por empresa localizada na ZFM, combinados com normas relativas à remessa de mercadorias nacionais, produzidas com insumos estrangeiros.

Contudo, não se deve ignorar o fato de que, se aplicado de forma equivocada, pode vir a prejudicar o mercado nacional, ao desincentivar⁶⁸ a aquisição de insumos e materiais intermediários de empresas brasileiras, afetando o ditame constitucional de promoção do desenvolvimento regional e, eventualmente, à determinação de superação das desigualdades regionais, tornando a ZFM uma mera região de empresas “maquiladoras” sem nenhum efeito prático para o Brasil.

⁶⁷ BRASIL. *Constituição Federal – CF*, artigo 153, parágrafo 1º.

⁶⁸ O Convênio CONFAZ nº 27, de 13 de setembro de 1990 determina a aplicação do *drawback* para as mercadorias importadas, mas não estabelece o mesmo tratamento para as nacionais.

Referências Bibliográficas

- ATALIBA, Geraldo. GIARDINO, Cléber. ICM – ZFM – Remessa de produtos *in natura* para a Zona Franca de Manaus – Equiparação a exportação. *Revista de Direito Tributário*, n. 43, Jan./Mar. 1988.
- ANDRADE, Elson Rodrigues. SUFRAMA – Incentivos fiscais – art. 40 do ADCT. *Revista de Direito Tributário*, n. 54, Out./Dez. 1990.
- BASTOS, Celso Ribeiro. Incentivos Fiscais – Zona Franca de Manaus – Parecer. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 22, jan./1998. p. 167 e ss.
- BERCOVICI, Gilberto; OCTAVIANI, Alessandro. Direito e Subdesenvolvimento. In OCTAVIANI, Alessandro. *Estudos, Pareceres e Votos de Direito Econômico*. São Paulo: Singular, 2014.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp 1041237/SP, julgado sob o rito dos Recursos Repetitivos, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, j. 28/10/2009, DJe 19/11/2009.
- _____. Superintendência da Zona Franca de Manaus. *Marco Regulatório dos Incentivos Fiscais da Zona Franca de Manaus, Amazônia Ocidental e Áreas de Livre Comércio*. 3.ed. atual. Coordenação Geral de Estudos Econômicos e Empresariais – COGEC (org). – Manaus: Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA), 2013. Disponível em: <http://www.suframa.gov.br/download/publicacoes/marco-regulatorio-incentivos-fiscais-zfm-ao-alcs.pdf>. Acesso em: 19 dez. 2021.
- _____. Ato Declaratório COANA nº 16, de 19 de março de 1999. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=1058>. Acesso em: 10 jul. 2021.
- _____. Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro -RA). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm. Acesso em: 10 jul. 2021.
- _____. Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=DEL&numero=1435&ano=1975&ato=7dfATVU5UMnRVTa08>. Acesso em: 10 jul. 2021.
- _____. Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0288.htm. Acesso em: 10 jul. 2021.
- _____. Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm. Acesso em: 10 jul. 2021.
- _____. IN RFB nº 845, de 12 de maio de 2008. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15801>. Acesso em: 10 jul. 2021.
- _____. IN SRF nº 81, de 27 de julho de 1998. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=14355&visao=anotado>. Acesso em: 10 jul. 2021.
- _____. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=LEI&numero=10865&ano=2004&ato=291kXQ61UeRpWTfc9>. Acesso em: 10 jul. 2021.
- _____. Lei nº 10.893, de 13 de julho de 2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.893.htm. Acesso em: 10 jul. 2021.

- _____. Lei nº 3.173, de 06 de junho de 1957. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1950-1959/lei-3173-6-junho-1957-354667-norma-pl.html>. Acesso em: 10 jul. 2021.
- _____. Portaria SECEX nº 23, de 14 de julho de 2011. Disponível em: http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1311100642.pdf. Acesso em: 10 jul. 2021.
- _____. Constituição Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jul. 2021.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes; GAIA, Patrícia Dantas. Drawback-suspensão: a dispensável vinculação física ente os insumos importados com o benefício e os produtos finais posteriormente exportados. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.221, p. 139-149, fev. 2014.
- COMPARATO, Fábio Konder. *O indispensável direito econômico*. Revista dos Tribunais 353/14. São Paulo: RT, 1965.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Incentivos Fiscais – Zona Franca de Manaus Parecer. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 22, jan./1998. p. 160 e ss.
- FICHERA, Franco. *Le agevolazioni fiscali*. Padova: CEDAM, 1992.
- FURTADO, Celso. *A superação do subdesenvolvimento*. Economia e Sociedade, [S.l.], v. 3, n. 1, p. 37-42, out. 2016. ISSN 1982-3533. Disponível em: <https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/ecos/article/view/8643216/10764>. Acesso em: 18 jul. 2021.
- FURTADO, Celso. *Teoria e Política do Desenvolvimento Econômico*. São Paulo: Abril Cultural, 1983.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988* (interpretação e crítica). 9. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.
- GUERRERO CORRAL, Luis. *El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos: introducción a una teoría general*. Tesis Doctoral. Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho. España: 1977. Disponível em: <https://eprints.ucm.es/54504/1/5328085282.pdf>. Acesso em: 19 jul. 2021.
- PIÑEIRO, Rocio Gonzáles. *Agevolazioni fiscali tra diritto interno e diritto comunitario*. Ph.D. thesis, 2011, Dipartimento di Diritto Pubblico, Internazionale e Comunitario, Università Degli Studi di Padova. p. 27. Disponível em: http://paduaresearch.cab.unipd.it/3991/6/Gonzalez_merged.pdf. Acesso em: 11 jul. 2021.
- RIKER, Jamarian Cota; JORDÃO, Jorge Luiz; FONSECA, Norma Cristina da Silva; RIBEIRO, Rizelda de Souza; SOUZA, Arnaldo Donisete de. Zona Franca de Manaus: Avaliação dos fatores e atratividade de investimentos do subpolo de duas rodas em Manaus. *Revista Eletrônica Mutações*, v. 7, p. 67-88, jan.-jun./2016. Disponível em: <https://periodicos.ufam.edu.br/index.php/relem/article/view/2050/pdf>. Acesso em: 19 dez. 2021.
- ROCHA, Ernesto. *Análise jurídica dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus*. Manaus: Editor Fiscal Amazonas, 2005.
- SMITH, Adams. *A riqueza das nações: Investigação sobre a natureza e as causas*. Vol. I. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996.
- TAVARES, André Ramos. *Direito constitucional econômico*. 2. ed., rev. e atual. São Paulo: Método, 2006.
- VASCONCELOS, Luciene Mafra de. *O programa de mestrado de engenharia de produção da UFAM como formador de gestores: um estudo de caso com lastro na percepção*

dos egressos. 2012. 133f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2012. Disponível em: <https://tede.ufam.edu.br/handle/tede/4200>. Acesso em: 19 dez. 2021.

Como citar este artigo: SANTOS, Bruna Vieira Esteves dos. O regime aduaneiro especial de drawback como estímulo econômico às operações industriais na Zona Franca de Manaus. *Revista de Ciências do Estado*, Belo Horizonte, v. 6, n. 2, p. 1–22, 2021.

Recebido em 06.09.2021

Publicado em 21.12.2021



Atribuição-NãoComercial-CompartilhaIgual 4.0 Internacional