



**FACULDADES INTEGRADAS DE PONTA PORÃ  
FIP/MAGSUL**

**JOÃO VITOR GALO NUNES**

**A LEI DE MAQUILA E OS INCENTIVOS FISCAIS NA REGIÃO BRASILEIRA**

**PONTA PORÃ**

**2020**

JOÃO VITOR GALO NUNES

**A LEI DE MAQUILA E OS INCENTIVOS FISCAIS NA REGIÃO BRASILEIRA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Banca Examinadora do Curso de Direito das Faculdades Integradas de Ponta Porã como requisito à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Elvis Assis Amaral

PONTA PORÃ

2020

JOÃO VITOR GALO NUNES

**A LEI DE MAQUILA E OS INCENTIVOS FISCAIS NA REGIÃO BRASILEIRA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Banca Examinadora do Curso de Direito das Faculdades Integradas de Ponta Porã como requisito à obtenção do título de Bacharel em Direito.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Orientador: Prof. Me. Elvis Assis Amaral  
Faculdades Integradas de Ponta Porã

---

Examinador: Prof. Me. Fabrício Braum  
Faculdades Integradas de Ponta Porã

## **AGRADECIMENTOS**

O caminho até o final do curso foi extremamente árduo e turbulento, contudo, Deus esteve sempre comigo, me guiando e protegendo até essa etapa final. Por essa razão, agradeço a Deus em primeiro lugar, bem como a Nossa Senhora Aparecida, que sempre passou na frente nos momentos mais espinhentos.

Agradeço a minha mãe, Patrícia, que sempre me apoiou e me amou incondicionalmente, independente de minhas escolhas. Ao meu pai, José Vitor, que nunca mediu esforços para me ver formando. Ao meu irmão Pedro, que sempre foi um companheiro quando precisei.

Agradeço aos meus avós, Joaquim e Margarida; José Vitor e Alice, que tanto cuidaram de mim, quase como sendo meus próprios pais.

A Lara Maria, por ser sempre minha companheira e me ajudar em tantos momentos, especialmente na reta final do curso.

A Doutora Juliane de Assis e Silva Holmes Lins, que tanto me ensinou e deu a oportunidade de estagiar desde o início de minha graduação.

A todos os professores da graduação, especialmente ao meu orientador Prof. Me. Elvis Assis Amaral, que além de me indicar o tema, me orientou com críticas e sugestões valorosas durante a confecção do trabalho

Aos meus amigos de longa data, que me acompanham desde pequeno, estando sempre ao meu lado, me apoiando.

A todos que, contribuíram diretamente e indiretamente para minha formação.

“Se queres vencer o mundo inteiro,  
vence-te a ti mesmo.”

Fiódor Mikhailovich Dostoiévski

NUNES, João Vitor Galo. **A lei de maquila e os incentivos fiscais na região brasileira**. 78 folhas. Trabalho de Conclusão do Curso de Direito – Faculdades Integradas de Ponta Porã, Ponta Porã/MS, 2020.

## **RESUMO**

O presente trabalho irá tratar sobre os benefícios fiscais ofertados para empresas manufaturas em nossa região de fronteira seca entre Ponta Porã-BR e Pedro Juan Caballero-PY. O trabalho visa comparar a Lei de Maquila com os regimes ofertados pelo Brasil, buscando uma forma de encontrar mecanismos de implementar um regime tributário mais amplo e efetivo no lado brasileiro, tendo em vista a imensa disparidade entre os benefícios ofertados. O trabalho tem o fito de analisar e comparar todos os incentivos fiscais, sobretudo as Maquiladoras localizadas em Pedro Juan Caballero-PY, bem como os diversos incentivos ofertados no Brasil, especialmente em Ponta Porã-BR e a Zona Franca de Manaus. Ainda, o trabalho busca fazer uma análise geral sobre como a implantação de uma Zona Franca, semelhante a Zona Franca de Manaus pode ajudar a região, tornando o lado brasileiro mais atrativo aos olhos dos investidores, sobretudo aqueles empresários de indústrias de manufatura.

**Palavras-chave:** Impostos. Zona Franca. Benefícios Fiscais.

NUNES. João Vitor Galo. **Maquila law and tax incentives in the Brazilian region.** 78 pages. Undergraduate thesis of the Law Course – Faculdades Integradas de Ponta Porã, Ponta Porã/MS, 2020 (em inglês).

### **ABSTRACT**

The present work will deal with the tax benefits offered to manufacturing companies in our dry border region between Ponta Porã-BR and Pedro Juan Caballero-PY. The work aims to compare the Maquila Law with the regimes offered by Brazil, looking for a way to find mechanisms for a broader and more effective tax regime on the Brazilian side, in view of an immense disparity between the benefits offered. The work aims at analyzing and comparing all tax incentives, especially as mandatory makeup artists in Pedro Juan Caballero-PY, as well as the various incentives offered in Brazil, especially in Ponta Porã-BR and a Manaus Free Trade Zone. Still, the work seeks to make a general analysis on how the implementation of a Free Trade Zone, similar to Manaus Free Trade Zone, can help the region, making the Brazilian side more attractive in the eyes of investors, especially manufacturing industry entrepreneurs.

**Keywords:** Taxes. Free Zone. Tax benefits.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AFRMM	Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante
ALCs	Áreas de Livre Comércio
BR	Brasil
CEMAP	Câmara de Empresas Maquiladoras do Paraguai
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CRF	Constituição Federal da República
CLSS	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CNIME	Conselho Nacional de Indústrias Maquiladoras de Exportação
CUT	Centro Único de Trâmite
DAS	Documento de Arrecadação do Simples Nacional
DECOMTEC	Departamento de Competitividade e Tecnologia
DECEX	Departamento de Operações de Comércio Exterior
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
IPS	Instituto de Previsão Social
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVA	Imposto sobre Valor Agregado
INDI	Instituto Nacional do Indígena
NAFTA	Acordo de Livre Comércio da América do Norte
PBB	Processo Produto Básico
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PJ	Pessoa Jurídica
PY	Paraguai
SGP+	Sistema Geral de Preferências Plus
STF	Supremo Tribunal Federal
MERCOSUL	Mercado Comum do Sul
SECEX	Secretaria de Comércio Exterior
SUFRAMA	Superintendência da Zona Franca de Manaus
TEC	Tarifa Externa Comum
ZFM	Zona Franca de Manaus

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>8</b>
<b>1 A LEI DE MAQUILA</b> .....	<b>10</b>
1.1 ORIGEM HISTÓRICA .....	10
1.2 OS INCENTIVOS DA LEI DE MAQUILA .....	13
1.3 REGIME DE MAQUILA .....	16
1.3.1 O procedimento .....	16
1.3.2 Os requisitos e serviços oferecidos .....	18
1.3.3 As diversas formas de maquila .....	21
1.3.4 As desvantagens de investir no Paraguai .....	23
<b>2 OS INCENTIVOS FISCAIS NO BRASIL</b> .....	<b>25</b>
2.1 A CARGA TRIBUTÁRIA PARA AS EMPRESAS NO BRASIL .....	25
2.2 OS IMPOSTOS NA ESFERA FEDERAL .....	27
2.3 OS IMPOSTOS NA ESFERA ESTADUAL E MUNICIPAL .....	28
2.4 OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO BRASIL .....	28
2.5 A ELISÃO FISCAL NO BRASIL .....	30
2.6 O SIMPLES NACIONAL .....	31
2.7 O REGIME ESPECIAL <i>DRAWBACK</i> .....	32
2.8 O REGIME RECOF E RECOF SPED .....	36
2.9 A ZONA FRANCA DE MANAUS E SEU MODELO DE PRODUÇÃO .....	37
<b>3 UM COMPARATIVO ENTRE O BRASIL E PARAGUAI</b> .....	<b>46</b>
3.1 A DISPARIDADE ENTRE A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DE AMBOS OS PAISES .....	46
3.2 A CRIAÇÃO DE UMA ZONA FRANCA COMO FORMA DE EQUIPARAÇÃO AO MODELO PARAGUAIO .....	49
3.3 A CRIAÇÃO DE UMA ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO COMO FORMA DE SE EQUIPARAR AO PARAGUAI .....	55
3.4 A INICIATIVA DO PROCESSO LEGISLATIVO PARA CRIAÇÃO DE LEIS NO QUE TANGE A CRIAÇÃO DE UMA ZONA FRANCA E/OU ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO .....	56
3.5 O CUSTO FISCAL DOS INCENTIVOS FISCAIS OFERTADOS POR UMA ZONA FRANCA .....	58
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>61</b>

<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>63</b>
<b>APÊNDICE A .....</b>	<b>73</b>

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho de conclusão de curso tem como finalidade analisar os aspectos tributários no que tange aos incentivos fiscais na região de fronteira, tanto no Paraguai sobre a óptica da Lei de Maquila, quanto pelo lado brasileiro.

Dessa forma, busca encontrar soluções para os incentivos tributários do lado brasileiro, tendo em vista que, o Paraguai possui a Lei de Maquila como incentivo fiscal, sendo o último mais atraente para o investidor.

A Lei de Maquila é definida por um regime de investimentos no Paraguai, permitindo que uma pessoa jurídica estrangeira se insira no país, ou subcontrate empresas nacionais, com o fito de processar bens e serviços para reexportá-los com o valor agregado.

O objetivo da referida Lei é importar matérias primas, insumos e maquinários, com a carga de tributação suspensa, para por fim, exportar novamente o produto ao mercado internacional ou regional. Ou seja, a empresa estrangeira que aderir ao programa, não terá cobrado impostos em sua importação de matéria-prima e máquinas, tendo apenas um único imposto no valor de 1% (um por cento) do valor agregado para a exportação. Contudo, deverá exportar 100% (cem por cento) da sua produção em seu primeiro ano.

No lado brasileiro, os incentivos fiscais são concedidos nas esferas federais, estaduais e municipais. No que tange aos incentivos federais, os mesmos configuram na redução do IR (Imposto de Renda). Para tanto, basta que a empresa seja tributada com base no lucro real. Entretanto, caso esta empresa recolha os impostos por lucro arbitrado ou presumido, não poderá se valer desse incentivo.

Em relação aos incentivos estaduais e municipais, a tributação não é considerada, vez que, não causa impacto na apuração de impostos como ICMS (esfera estadual) e IPTU e/ou ISS (esfera municipal).

Além disso, conforme será demonstrado no presente trabalho, os principais benefícios fiscais brasileiros são oferecidos através dos programas DRAWBACK, RECOF, RECOF SPED e, dependendo da localização, Zona Franca de Manaus.

Dessa forma, podemos notar que os incentivos fiscais dispostos na legislação brasileira são mais específicos, enquanto a Lei de Maquila é mais genérica e, conseqüentemente, mais abrangente.

Quando o investidor (tanto estrangeiro, quanto o nacional), ao ver as duas opções de países (Brasil e Paraguai) para instalar sua empresa, sem nenhuma dúvida, irá escolher o lado mais benéfico para seu negócio. Destarte, dentre vários fatores, sendo o principal a Lei de Maquila, o lado paraguaio é muito mais atraente e benéfico a empresa.

Listando os benefícios concedidos por ambos os países, chega a ser improvável que uma empresa decida se instalar no lado de Ponta Porã-BR, tendo em vista que, o lado de Pedro Juan Caballero-PY oferece um programa muito mais sólido e eficiente para a empresa que aderir a Lei em estudo.

Nessa perspectiva, o presente trabalho busca encontrar mecanismos e soluções para criar uma competição mais justa entre os países Brasil e Paraguai.

Em pesquisa ao site Google Acadêmico, verifiquei que o campo jurídico sobre o tema foi pouco explorado, principalmente no que concerne a criar uma concorrência mais justa entre esses países no que tange a captação de empresas.

Deste modo, este projeto visa encontrar a implantação de benefícios fiscais mais sólidos e eficientes para o lado brasileiro, para que desta forma, chame mais a atenção dos investidores e empresários.

# 1 A LEI DE MAQUILA

## 1.1 ORIGEM HISTÓRICA

A adesão do neoliberalismo por parte de alguns países na América Latina foi um dos momentos que antecederam a criação da Lei de Maquila. O referido movimento buscava a total liberdade de mercado e uma baixa intervenção estatal na economia, ocorrendo está em assuntos imprescindíveis e, mesmo assim, num grau extremamente baixo (minarquia).

O alinhamento de alguns países com esse movimento, acabou acarretando em um aumento no acesso a diversos mercados. Assim, a tônica neoliberal definiu diversas decisões governamentais, sobretudo no Paraguai, que precisava se equiparar aos países vizinhos.

Uma dessas decisões ocorreu no ano de 1997, quando o Paraguai decidiu adotar políticas neoliberais, copiando o modelo mexicano de indústrias maquiladoras, dessa forma surgiu a Lei 1.064/97 de 13 de maio de 1997, a lei de maquila. A mesma foi criada pelo CNIME (Conselho Nacional de Indústrias Maquiladoras de Exportação), com o objetivo de atrair indústrias estrangeiras a se instalarem no país, a lei garantia diversos benefícios, especialmente um regime tributário extremamente privilegiado.

Essas empresas surgiram no ano de 1965 no México, com grande ampliação nos anos 90, em razão da redução da fiscalização alfandegária entre o México, Estados Unidos e Canadá, determinado pelo Acordo de Livre Comércio da América do Norte (NAFTA). Desde então, essas empresas são referência para a criação e regulamentação das maquiladoras paraguaias.

Apenas no ano de 2000, mais especificamente em julho, o Paraguai regulamentou a Lei 1064/97, que tratava da indústria regida pela maquiladora de exportação. A referida Lei foi um marco criado com o fito de impulsionar a instauração de empresas maquiladoras, dedicadas a produção no país, com a criação de valor agregado no país combinando bens e serviços de origem estrangeira importados de forma temporária. A mão-de-obra era nacional, bem como alguns outros recursos, sendo que, a produção era destinada à exportação.

A etimologia da palavra maquila é a seguinte: antigamente, era a atividade de moer, pois se refere à um pedaço do grão que equivale ao moleiro em troca de

trabalho. Atualmente, é a atividade baseada no processo industrial, montagem, embalagem, etc., não podendo ser fabricado pela matriz, ou seja, fabricante original.

Ao analisar o contexto histórico da implantação da lei em estudo, não podemos deixar de citar o fato que a referida lei é de 1997, sendo que só passou a ter efetividade e divulgação após o ano de 2005. Nesse período, ocorreu um grande aumento na fiscalização entre o Brasil e o Paraguai, sob a justificativa de que o lado brasileiro estava impedindo a entrada de drogas, bem como contrabando no país. Conseqüentemente, acabou impedindo também o transporte de mercadorias característico entre as cidades de Cidade de Leste e Foz do Iguaçu.

Ocorre que, a comercialização dessas mercadorias era uma das principais forças econômicas do país, perdendo apenas para recursos gerados pelas exportações de energia elétrica, soja e carne bovina, o que contribuía em média com 0,7% do crescimento anual do produto interno bruto (PIB) ao longo da última década, conforme ensina Cresta:

As remessas dos imigrantes paraguaios representam a quarta principal fonte de divisas do país, atrás dos recursos gerados pelas exportações de energia elétrica, soja e carne bovina, contribuindo, em média, com 0,7% de crescimento anual do produto interno bruto (PIB) ao longo da última década (CRESTA, 2013).

Ante o exposto, o governo paraguaio decidiu por investir na divulgação de empresas estrangeiras por meio da lei de maquila, mostrando todos os benefícios e parte de sua estrutura. O principal objetivo era atrair as filiais de indústrias brasileiras.

Saliente-se que, o ambiente para as indústrias oferecidos no Paraguai é excepcionalmente atraente, tendo em vista que, a tarifa média do custo de energia para indústrias chega ao patamar de US\$ 51,00 por megawatt-hora, enquanto no Brasil, as indústrias pagam o valor de US\$ 125,00 por megawatt-hora, conforme noticiado pelo site Estadão<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> WARTH, Anne. **Itaipu gera disputa entre Brasil e Paraguai**. O Estadão, São Paulo, 08 de março de 2019, 04:00. Disponível em: < <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,itaipu-gera-disputa-entre-brasil-e-paraguai,70002747280#:~:text=Hoje%2C%20a%20tarifa%20m%C3%A9dia%20residencial,valor%20%C3%A9%20de%20US%24%2051.>> . Acesso em: 03 de dezembro de 2020.

Ainda, extraindo dados do último ano do site GlobalPetrolPrices<sup>2</sup>, o Paraguai pagou sobre a energia a média de US\$ 48,00 por megawatt-hora, enquanto no Brasil, o preço atingiu R\$ 505,18 em todo o país<sup>3</sup>.

Outro ponto positivo, é de que o Paraguai é o único membro do Mercosul que faz parte do Sistema Geral de Preferências Plus (SGP+) da União Europeia.

O ambiente de negócios oferecido pelo Paraguai já é extremamente atraente para as empresas que ali se instalam, destaque para a energia elétrica mais barata, legislação e logística simples para a importação de matéria-prima, além disso, o Paraguai é o único país do Mercosul que ainda faz parte do Sistema Geral de Preferências Plus (SGP+) da União Europeia, que é um acordo comercial que propicia a alguns países, considerados em desenvolvimento, o acesso privilegiado aos mercados desenvolvidos europeus com tarifas alfandegárias mais baixas, por exemplo, uma peça de vestuário produzida no Brasil seria taxada em 12% ao entrar no mercado europeu, essa mesma peça receberia taxa zero se produzida no Paraguai, isso garante ao produto paraguaio uma competitividade maior que o produto brasileiro (CASTELLI, 2016).

Conforme disposto, o Paraguai já oferecia um ambiente favorável para atrair empresas, entretanto, não suficiente. O governo paraguaio tinha um motivo para adotar o regime da maquila, pois esta era uma forma de iniciar um processo para mudar sua posição no comércio internacional, possibilitando o país a integrar outras economias em escala global.

Entende-se que, o Paraguai não experimentou uma possível revolução industrial, o proletário urbano sempre foi irrisório, sendo o campesinato muito maior e significativo. Dessa forma, o país guarani nos anos 90 tinha uma economia baseada na agricultura exportadora e sem grandes novidades. O governo não possuía qualquer política pública relacionada ao desenvolvimento social e econômico.

Dentre diversos motivos, tem que considerar a necessidade do Paraguai na implementação da maquila, não somente pelo desenvolvimento no setor social e econômico, mas também em sua industrialização, mesmo que o preço seja sacrificar sua arrecadação em impostos, como forma de descentralizar sua economia e buscando novas tecnologias.

---

<sup>2</sup> Paraguay **Preço de combustível, preços da electricidade**. GlobalPetrolPrices. 2020. Disponível em: <<https://pt.globalpetrolprices.com/Paraguay.>>.. Acesso em: 29 de janeiro de 2021.

<sup>3</sup> MAIA, Camila. Preço da energia no mercado à vista atinge R\$ 505,18 em todo o país. O Globo, São Paulo, 22 de junho de 2018, 18:37.

Disponível em: <<https://valor.globo.com/empresas/noticia/2018/06/22/preco-da-energia-no-mercado-a-vista-atinge-r-50518-em-todo-o-pais.ghtml.>>. Acesso em: 29 de janeiro de 2021.

Em 2018, de acordo com os dados fornecidos pelo IPS (Instituto de Previsão Social) no Paraguai, são 172 (cento e setenta e duas) maquiladoras registradas, empregando mais de 17.290 (dezesete mil, duzentas e noventa) pessoas, sendo que 122 (cento e vinte e duas) possuem matrizes brasileiras, mais de 70% (setenta por cento).

Ante o exposto, percebe-se um grande deslocamento de empresários brasileiros buscando um aumento nos ganhos no país vizinho, em razão dos diversos fatores acima elucidados, destacando o tripé de custos baixos: tributos, mão-de-obra e energia.

## 1.2 OS INCENTIVOS DA LEI DE MAQUILA

O grande objetivo da maquila é atrair investidores para confeccionar seus produtos no país, tendo o foco de fomentar a economia local. As empresas que adotarem o regime em estudo, serão instaladas em locais periféricos, pois normalmente esses locais oferecem mão-de-obra barata, custos baixos para produção e baixa regulamentação interna.

A maquila não cobra tributos na importação de matérias primas e maquinários para as empresas estrangeiras que decidirem usufruir da lei em comento. O único recolhimento que será pago pelo empresário é 1% (um por cento) do valor agregado para exportação. Entretanto, a empresa deverá exportar 100% (cem por cento) do valor produzido até completar 01 (um) de sua instalação no país.

Outro fator interessante é a localização geográfica do país. As empresas que se instalarem no Paraguai podem contar com a velocidade para abastecer e repor mercadorias, bem como ter acesso a determinados mercados europeus, como por exemplo a Europa, conforme dito anteriormente. A questão de liberação do produto junto a aduana é extremamente rápida e simplificada, tendo uma média de 06 (seis) a 07 (sete) horas para liberar as cargas.

Ainda sobre a posição geográfica do país, o Paraguai fica a apenas duas horas de voo da capital da Argentina, do Brasil, Uruguai e Chile. Ademais, possui um potencial de mercado para 280 (duzentos e oitenta) milhões de pessoas do MERCOSUL.

Um fato interessante é que a indústria que deseja se beneficiar da lei de maquila poderá selar uma parceria com alguma indústria paraguaia e usar o mesmo

espaço físico. Ou seja, não há necessidade de montar uma indústria dentro do Paraguai, ele pode simplesmente fechar uma parceria com alguma já existente.

Em outras palavras, trata-se de um regime de prestação de serviços e produção de bens, tendo a finalidade de desenvolver o setor industrial, aumentar as exportações, criar empregos. A produção e prestação do serviço é de responsabilidade da empresa localizada em outro país, ou seja, a matriz. Tudo é produzido em território paraguaio e exportado a qualquer região.

A empresa maquiladora pode produzir bens, contratar serviços, mão-de-obra, etc., tudo dentro do Paraguai. A matriz dessa a empresa poderá exportar à maquiladora bens, insumos, matérias primas, momento em que estes entram no Paraguai com uma admissão temporária, durante o tempo determinado pelo programa da maquila, que é de 06 (seis) meses.

A empresa que usufruir desse benefício poderá contratar outra empresa, chamada de submaquiladoras, para que está última desenvolva os processos determinados no referido regime.

Ademais, as empresas maquilares que obedecerem a todos os requisitos exigidos pela lei, poderão receber ser exoneradas dos seguintes pagamentos: Imposto de Patentes e Comércio, Industrias, Profissões e Ofícios; Imposto a construção que atinja a planta industrial e serviços. Ainda, poderão ser dispensadas as taxas relacionadas à efetivação do projeto da lei maquilar; dos tributos relacionados ao valor agregado que é oriundo das operações de *leasing* ou arrendamento do maquinário e insumos que formam parte do programa maquila; e qualquer outro tributo, taxa de contribuição ou departamento a ser criado.

Dentro diversos pontos que favorecem o empresário, destaca-se a simplicidade do regime tributário paraguaio. No país existem 5 (cinco) tributos diferentes, incidindo na renda, o de valor agregado (IVA), de contribuição social, uma taxa sobre combustível, cigarros e bebidas e o de importação.

Existem outros pontos que favorecem o Paraguai, pois há alguns anos o país conta com baixa inflação e a economia encontra-se estável. Ainda, o país guarani oferece mão-de-obra mais barata, custo médio em folha de pagamento de 35% (trinta e cinco por cento), enquanto no Brasil é de 110% (cento e dez por cento). Ademais, serviços como energia, telefone, são muito mais baratos que no Brasil, oferecendo uma redução de gastos de quase 50% (cinquenta por cento) quando comparados ao Brasil.

"A lista de companhias brasileiras que migraram parte de sua operação para o Paraguai tem nomes conhecidos como Vale, Eurofarma, Riachuelo, JBS, Bourbon e Buddemeyer, mas também empresas menos conhecidas que encontraram no vizinho guarani uma chance manter as portas abertas e prosperar. Lá, além de incentivos fiscais, as companhias brasileiras encontraram mão de obra e energia mais baratas. Para ter uma ideia, a soma dos encargos trabalhistas torna o custo unitário de mão de obra no Brasil entre 100% e 135% mais caro que no Paraguai. A energia, por sua vez, é quase 70% mais em conta do que aqui, ressalta Edson Campagnolo, presidente da Federação das Indústrias do Paraná (Fiep). Só em 2016, a entidade conduziu três missões com cerca de 60 empresários paranaenses para o Paraguai."(JUNGES, Catia, 2017)

As Maquiladoras ao comprarem matérias primas dentro do Paraguai, irão pagar o IVA (Imposto de Valor Agregado). Contudo, sendo parte do acordo da Lei de Maquila, a Maquiladora poderá solicitar a recuperação do referido crédito através de certificados de crédito tributários emitidos dentro de 60 (sessenta) dias, sendo estes negociados internamente.

Importante ressaltar que, não há limites ou exigência de capital, que poderá ser misto, nacional ou estrangeiro, bem como não há restrições em relação à atividade a ser desenvolvida ou local a ser instalada, desde que obedeça aos requisitos impostos pela lei.

Destaca-se a tributação zero em relação aos juros e dividendos ao exterior, bem como na aquisição de bens e capital, portanto alguns benefícios apenas serão válidos para investimentos estrangeiros superiores a U\$ 5 milhões.

Ainda sobre os benefícios da lei em estudo, o artigo 30 da mesma estabelece mais exonerações, a saber: tributos aduaneiros; o imposto por serviço aduaneiro; tarifa do consulado; taxa do Instituto Nacional do Indígena (INIDI); taxas dos portos e aeroportos; royalties pelo uso de softwares de informática; tributos, taxa ou contribuição existentes ou criadas; que gravem o ingresso ou saída dos bens requeridos sob o regime maquilar; a integralidade dos tributos, taxas, contribuições sobre garantias que as empresas outorgam e que se relacionem com o regime maquilar; a integralidade dos tributos, taxas e contribuições que gravem os empréstimos que possuem a finalidade de financiar a operação maquilar e, por fim, os impostos que podem gravar o envio de dinheiro relacionado ao regime maquilar.

Quando colocados no papel, a previsão é de que o empresário que aderir o referido regime, poderá chegar a uma economia de até 20% (vinte por cento) se comparado ao que gastaria se produzisse no Brasil.

## 1.3 REGIME DE MAQUILA

### 1.3.1 O procedimento

A Maquila é um sistema de produção em que as empresas situadas no Paraguai produzem bens e serviços para exportação. Essa Lei é somente para empresas manufactureras, ou seja, que agregam valor a matéria importada.

Nesse sentido, destaca-se o artigo 1º da Lei nº 1064, 13 de maio de 1997, sobre a Industria Maquiladora de Exportação do Paraguai:

“Artigo 1º Esta lei visa promover o estabelecimento e regular as operações de empresas industriais de maquila que estejam total ou parcialmente envolvidas em processos industriais ou serviços que incorporem mão de obra e outros recursos nacionais, destinados ao processamento, processamento, reparo ou montagem de mercadorias de origem estrangeira importadas temporariamente para este fim para posterior reexportação, em cumprimento de contrato firmado com empresa domiciliada no exterior (Tradução nossa).”

Os órgãos responsáveis pela maquila são o Conselho Nacional de Exportação da Industria Maquiladora (CNIME) e a Câmara de Empresas Maquiladoras do Paraguai (CEMAP). O CNIME pertence ao Ministério das Finanças, do Banco Centro do Paraguai, mais especificamente do Ministério da Indústria e Comércio e possui a função de articular e avaliar as diretrizes do procedimento para desenvolvimento das empresas maquiladoras, bem como traçar estratégias para fomentar ainda mais esse regime, apoiando o fluxo de integração do sistema, conforme informativo do próprio órgão.

Já a CEMAP deve garantir a parte administrativa das empresas maquiladoras, tendo a função de desenvolver, fortalecer e proteger essas empresas. Segundo o próprio órgão, seu dever é: promover o vínculo empresarial entre os governos, apoiar o desenvolvimento autossustentável das partes e intercambiar informações aos salários, contratos, etc., representando o interesse do governo, com o fito de aumentar a força do regime em estudo, segundo informações.

No que tange a operação, o contrato é feito entre a empresa maquiladora e uma empresa domiciliada em outro país, podendo até se estender para empresas de origem nacional (paraguaia).

Dessa forma, a Matriz poderá enviar a maquiladora, bens, matérias-primas e insumos, conforme regra determinada pelo Certificado de Origem do país paraguaio.

Essa importação é temporária, pois os insumos importados para compor o produto deverão permanecer dentro do país por até 06 (seis) meses, podendo esse prazo ser prorrogado por 01 (um) período, no caráter da empresa receber isenção zero de importação.

Para a empresa beneficiária poder usufruir da suspensão do recolhimento de tributos de importação, deverá contratar uma apólice de seguros sob a alíquota de 1% do valor total dos produtos importados. Assim, irá assegurar que estes produtos permaneçam no país pelo período exigido em lei. Caso os bens que ingressaram pelo regime da maquila não forem exportados no prazo previsto em lei, poderá acarretar em sanções administrativas e penalidades, pois os bens serão considerados ilegais, conforme o decreto o art. 67, nº 9.585/00.

Ainda, as empresas maquiladoras poderão contratar submaquiladoras (empresas de origem paraguaia), sendo estas tributadas em um tributo único de 1% (um por cento) sobre o valor agregado em território nacional (Bens adquiridos e serviços contratados) e a alíquota de 1% sobre o imposto de renda (LEI 1064/00, art. 29).

Segundo a Lei n. 1064, em seu artigo 23:

Las operaciones sub-maquila serán autorizadas cuando se trate de un complemento del proceso productivo de la actividad objeto del Programa, para posteriormente reintegrarlo a la maquiladora que contrató el servicio y que realizará el acabado del producto para su exportación. Esta operación puede ser llevada a cabo entre empresas maquiladoras y también entre una de éstas y una empresa sin Programa. La autorización para las operaciones señaladas será otorgada por CNIME previo dictamen y no podrá concederse por un plazo mayor a 1 (un) año (LEI Nº 1064, 1997, Art. 23º).

Um outro requisito é de o bem fabricado possua o “elemento paraguaio”, como mínimo de 40% (quarenta por cento). Ou seja, esse é o valor mínimo para que ele seja considerado de origem paraguaia. O elemento paraguaio é caracterizado pela soma de bens adquiridos para cumprir o contrato de maquila e submaquila, mais os serviços contratados, bem como salários pagos incluindo os encargos de natureza social.

Atualmente, o Paraguai possui mais de 60 (sessenta) empresas maquiladoras, nos mais diversos setores, sendo que, pelo menos 20 (vinte) é de capital brasileiro. A lei é inspirada na legislação mexicana, prevendo isenções de impostos para importar maquinários e matéria-prima. Dessa forma, quando a

mercadoria manufaturada deixa o país, o imposto incidente na exportação corresponde a 1% (um por cento) sobre o valor agregado dentro do Paraguai.

Para importar maquinas e matérias-primas, a indústria importadora não paga imposto. Por fim, ao transformar a matéria prima no produto final e ao exportar de volta ao Brasil aos outros países do MERCOSUL, só irá pagar 1% (um por cento) sobre o valor agregado.

Conforme dispõe o artigo 29 da Lei nº 2421, 11 de julho de 2004, do Paraguai:

“Art. 29. O contrato de maquila e as atividades exercidas em sua execução são tributados por tributo único de 1% (um por cento) sobre o valor adicionado em território nacional ou sobre a fatura emitida por ordem e conta da matriz, o que for maior (Tradução nossa).”

No ato da exportação, é necessário informar o tipo e quantidade de matéria prima utilizado na fabricação do produto, sendo que, a transformação no produto final deve ocorrer dentro de 1 (um) ano, impedindo que planta industrial de acumular matéria prima por grandes quantidades dentro de períodos maiores que 1 (um) ano.

### **1.3.2 Os requisitos e serviços oferecidos**

A empresa que deseja se instalar no Paraguai sob o regime da Lei de Maquila deve atender uma série de requisitos. O primeiro é a confecção de um contrato entre a empresa instalada no Paraguai (maquiladora) e uma empresa situada fora do país destinatária dos bens e serviços. Ou seja, é a garantia que a empresa instalada irá ter mercado internacional para suas exportações, tratando-se este do segundo requisito.

O terceiro requerimento é a constituição de uma pessoa jurídica dentro do Paraguai, mesmo que a filial seja estrangeira. O quarto requisito é a utilização de mão-de-obra paraguaia, sendo o empresário o responsável por oferecer a capacitação se necessário.

Já o quinto requisito determina que as empresas terão a responsabilidade de garantir, através de seguros, as matérias primas e maquinários que ingressarem no país, com o fim de garantir o cumprimento das determinações impostas pelo regime. No fim, quando comprovada a saída dessas mercadorias no prazo determinado, essa garantia seria devolvida ao empresário.

O sexto e último requisito é a proteção ambiental. Pois bem, as empresas deverão confeccionar um estudo de impacto ambiental, detalhando todo o

procedimento, materiais usados, etc. Tudo isso visando um ecossistema equilibrado e a sustentabilidade dos recursos utilizados.

É altamente recomendável que as empresas instaladas em forma de maquila, tenham sua propriedade intelectual protegida dentro do Paraguai, para que desta forma, evite qualquer violação à sua propriedade intelectual.

Em seu artigo 5º, do decreto nº 9585/2000, as empresas beneficiadas pela maquila deverão atender tudo o que está disposto no código trabalhista paraguaio. Contudo, existem algumas peculiaridades e um tratamento diferente para os estrangeiros que entrarem no país.

Ante o exposto, com fundamento no artigo 164, as empresas da maquila que encaminharem sua equipe, podem permanecer no país pelo período do programa, devendo se comunicar regularmente com o Centro Único de Trâmite (CUT), centro este incorporado ao CNIME. Ademais, de acordo com o artigo 165, os funcionários da maquila deverão solicitar o chamado “VISA MAQUILA”, que permite aos mesmos a entrada ou saída do país.

Outro benefício conferido está previsto no artigo 30, que diz o seguinte: serão isentas de outros tributos as atividades praticadas em execução conforme o contrato de maquila, bem como a importação e a reexportação dos bens elaborados, transformados, montados ou reparados.

Dessa forma, o pagamento de impostos é suspenso através do sistema temporário de admissão. Permitido, assim, que a maquiladora importa matérias-primas, maquinários e insumos para todo o território paraguaio com a suspensão de tributos.

A lei em estudo acaba propiciando ao empresário uma chance de se instalar para produzir bens ou prestar de serviços isentos de taxas de importação, tributos, de incidentes tanto sobre os bens de capital, quanto as matérias-primas.

Importante ressaltar que, as empresas maquiladores precisam possuir uma matriz no exterior, ou seja, a maquiladora instalada no Paraguai será sempre uma subsidiária de alguma indústria estrangeira dentro do Mercosul. A instalação da referida indústria deve ser aprovada pelo Governo Paraguaio, visando o cumprimento do regulamento da Lei Maquila.

A exportação possui algumas regras, vez que, após abrir a fábrica, o empresário poderá vender 10% (dez por cento) do produzido dentro do Paraguai após 1 (um) ano. Ainda, 80% (oitenta por cento) poderá ser exportado para países

do Mercosul (Brasil, Argentina e Uruguai) e aos Associados (Chile, Bolívia, Peru, Colômbia e Equador). Os outros 10% (dez por cento) poderão ser exportados para outros países ao redor do mundo.

A indústria poderá compor a produção de seu produto final, com no máximo 40% (quarenta por cento) de matéria-prima dos países do Mercosul e no máximo de 60% (sessenta por cento) de outros países fora dele.

Conforme leciona Paulo José Zanellato Filho e Bruno Guandalini (2011):

“Diante deste cenário, muitas empresas brasileiras estão buscando alternativas e literalmente mudando-se para outros países. Por um lado, muitas delas já fecharam parques industriais no Brasil e começaram a terceirizar suas etapas produtivas na China, como é muito conhecido pelo público em geral. Por outro lado, algumas empresas estão buscando alternativas em países próximos ao Brasil, como no Paraguai. Essa última alternativa pode ser muito mais interessante aos empresários brasileiros já que a barreira geográfica, linguística, cultural e até mesmo comercial é consideravelmente menor no país del Chaco em relação ao Oriente, por exemplo.”

A maquila possui uma equipe multidisciplinar por trás (jurídica e técnica), para ajudar e guiar o investidor ou interessado a investir, tendo engenheiros de produção e industriais auxiliando seu desenvolvimento. Além disso, possui uma equipe de tributaristas, advogados, contadores, despachantes aduaneiros, isso tudo em ambos os países.

A equipe ainda conta com o oferecimento de 5 (cinco) serviços, sendo estes: estudos para verificar a viabilidade jurídica e técnica para produção do produto, criando planilhas comparativas entre os países Brasil e Paraguai.

O segundo serviço é o processo de implementação no País, ou seja, o processo imigratório das pessoas que assinam pela empresa, visto que, é obrigatório a pessoa possuir documentação paraguaia. Em um segundo momento, é realizada a constituição da empresa, nos moldes da legislação paraguaia, dentre outras chancelas necessárias.

O terceiro passo do serviço é denominado como Projeto Maquila, em que é apresentado o plano de negócios, demonstrando as máquinas, matérias-primas, produtores a serem exportados, custo anual, geração de mão-de-obra, etc.

Ainda, o quarto passo é caracterizado pela assessoria jurídica e integral, em que há um acompanhamento como um pós-venda. Dessa forma, a assessoria se dá dentro da esfera cível, trabalhista, contratual, etc.

O último serviço oferecido é a reengenharia tributária, em que a empresa reavalia seu regime tributário, tendo em vista a mudança de país, tentando reduzir os tributos, a saber: Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, PIS e a COFINS.

A Lei em comento é uma opção interessante para as empresas que estavam fabricando na China, sendo que a possibilidade de produzir no Paraguai possui muitas vantagens em relação ao mesmo. Primeiramente, podemos citar a distância geográfica, vez que a mercadoria pode ser escoada em até 24 (vinte e quatro) horas por caminhão, chegando aos grandes centros como São Paulo, Rio de Janeiro, etc.

Apesar do salário mínimo do Paraguai ser maior que o do Brasil, os encargos trabalhistas são muito menores, sendo as leis laborais paraguaias muito mais flexíveis que as brasileiras. Ademais, a energia elétrica no Paraguai é mais barata que se comparada ao país vizinho (Brasil).

“O programa vem recebendo indústrias não só do Brasil, mas da Argentina e do Uruguai que se favorecem com os benefícios do Mercosul, já que o Paraguai é um estado membro. Outros pontos que merecem atenção: O Imposto de Renda, IR, – e o Imposto sobre o Valor Agregado, IVA, no Paraguai estão na faixa dos 10%, enquanto que no Brasil as empresas pagam 25% de IR e outros três tributos no lugar do IVA: PIS, Cofins e o ICMS que juntos somam mais de 25%.” (NASCIMENTO, Alessandra, 2016)

Ainda, deve ser analisado a estabilidade política do país, ante os acontecimentos recentes. Por meio de acordos inter-regionais que poderiam acarretar em uma redução nas barreiras comerciais entre zonas importantes para o setor econômico e geográfico. Assim, seria produzido certo benefício econômico para a região.

O regime maquilar é muito atraente para empresários que buscam reduzir seus custos de produção e, conseqüentemente, aumentar seu lucro. Por esta perspectiva, a maquila pode ter um impacto positivo e significativo nas alianças do bloco.

### **1.3.3 As diversas formas de maquila**

A maquila possui algumas modalidades, sendo divididas em: maquila de serviço intangível e tangível, submaquila, maquila de capacidade ociosa, maquiladoras programa albergue ou Shelter.

O artigo 24 determina que, a maquila de capacidade ociosa são empresas paraguaias que remetem a produção para indústria nacional, mas possuem sua capacidade de produção ociosa, podendo se beneficiar do regime da maquila.

De acordo com o artigo 25, essas empresas terão os direitos e obrigações iguais as que foram constituídas somente para operar como maquiladoras, com exceção às vendas para o próprio mercado interno, que serão tratadas pelo regime geral paraguaio.

A submaquila se encontra disposta no artigo 28, vez que essa modalidade possui a mesma capacidade jurídica, tratamento tributário e fiscal que a maquila de capacidade ociosa. O que difere ambas é o acréscimo ao procedimento de produção da atividade do programa, devendo este ser reintegrado mais tarde à maquiladora que contratou o serviço, ulterior para exportação.

A terceira modalidade se trata da Maquila de serviços intangíveis e tangíveis. Conforme o artigo 33, do Decreto 9.585 de 2000 do Paraguai, as empresas maquiladores poderão importar de forma temporária mercadorias com o fito de dar valor acrescentado e realizar a exportação da seguinte maneira:

1. A importação de montagem temporária bens Intangível, que depois de ser processada, será devolvido para o exterior, através de meios eletrônicos.
2. A importação de montagem temporária bens tangíveis, que depois de ser processada, será devolvido para o exterior, através de meios eletrônicos.
3. Montagem de importação temporária bens Intangíveis, que depois de ser processada, será devolvido para o exterior por meio tangível.

Ainda, o artigo 34 descreve que o bem tangível que entrarem no país, com base na importação temporária maquila, terá o seguinte tratamento:

1. Transferidos para meio intangível, ele será devolvido no exterior por meios eletrônicos.
2. Bens tangíveis importados sob a importação temporária regime maquila e foram transferidos para meio Intangível deve ser reexportado sob os mesmos termos e processo de reexportação maquila.
3. Importação Temporária Maquila de bens tangíveis podem ser substituídos por Importação Definitiva, para os quais devem cumprir todos os requisitos para o efeito.

Os bens tangíveis da importação, inseridos no país por meio eletrônico possuem o seguinte tratamento:

1. Uma vez incorporados e valor agregado no país, eles serão devolvidos para o exterior pelos mesmos meios, servindo como prova documental do valor importação/exportação, emitido pela matriz e, por outro lado, o commercial invoice para o valor acrescentado no Paraguai, nos termos do artigo 29 da Lei.
2. Se o bem intangível, importadas ao abrigo deste regime,

é materializada pelo valor acrescentado no Paraguai, vai proceder à restituição no exterior, sob os termos e procedimentos da maquiladora de exportação. 3. Os bens referidos no n.º 1 e 2 do presente artigo podem ser nacionalizados, após o cumprimento das condições e procedimentos para a importação permanente.

Ainda, com base no artigo 36 e 74, os bens tangíveis, bem como valores adicionados, serão estimados por meio da declaração de valor, devendo ser emitido fatura comercial e o valor adicionado no Paraguai, pela própria Matriz. Quando a mesma prestar serviço, deverá ser considerado exportação, devendo emitir fatura comercial sem IVA.

Por fim, o regime maquilar sob a égide das maquiladoras de programa Albergue ou Shelter estão regidas pelo artigo 37 e 38, em que afirmam que todas as empresas paraguaias ou estrangeiras poderão ser instituídas por meio dessa modalidade, bastando autorização do CNIME.

A capacidade jurídica dessa modalidade é como as próprias empresas nacionais do Paraguai, tendo o dever de cumprir os requisitos legais do país e da respectiva lei de maquila, bem como suas resoluções.

Essas maquiladoras são compostas da seguinte forma:

1. Planta twin ou planta gêmea, que pode ser constituída por: 1.1. Empresas estrangeiras com filiais no Paraguai: Nesta opção, a matriz reconhecida pelo CNIME como o partido localizado no exterior. 1.2. Empresas paraguaias, com filiais no estrangeiro: Nesta opção, o CNIME reconhece como seu ramo

matrizes no exterior. 2. Empresas Consorciadas, nesta opção, o CNIME reconhecerá como matriz a parte que está domicilia no exterior.

Ainda, as operações serão da seguinte forma:

1. A mediação entre o país domiciliado no exterior e a empresa maquiladora contratada no Paraguai. 2. Realização direta pela operação maquila, por parte Planta twin ou planta gêmea localizado no Paraguai ou o paraguaio consorciado.

Dessa forma, conclui-se as modalidades de maquila.

#### **1.3.4 As desvantagens de investir no Paraguai**

Em relação as desvantagens a Lei de Maquila ou até mesmo ao Paraguai em si, é de faltar melhorias em aeroportos, rodovias e linhas para distribuição de energia. Em razão da falta de impostos, a arrecadação do país é pequena, razão pela qual o governo aposta na aliança pública-privada para atrair investidores.

A estrutura em alguns locais é precária, junto com a limitação para ingressar no mercado paraguaio, tendo em vista que apenas 10% (dez por cento) da produção poderá ser destinada ao mercado do país.

Importante mencionar que, o MERCOSUL deseja implementar a construção do mercado comum proposto, estando na fase da União Aduaneira Imperfeita, onde a TEC (Tarifa Externa Comum) possui diversas exceções para cada país membro.

Devido as diferenças entre as econômicas dos países dos blocos, as exceções da TEC são estabelecidas visando proteger economias frágeis, podendo a produção da maquila paraguaia ser considerada uma concorrência desleal. Pois, como dito exaustivamente, a produção tem um custo com mão-de-obra mais barata, férias menores, sem recolhimento de FGTS, entre mais leis trabalhistas menos favoráveis ao trabalhador.

Entre diversos pontos que devem ser apontados, o país continua sendo uma das economias mais pobres da região, com pouca infraestrutura (hidrovias, rodovias, linhas elétricas), possuindo grande dependência ao setor agrícola e mercado de países vizinhos, existindo corrupção, insegurança ligada ao tráfico, nepotismo, contrabando, ampla participação da economia informal e falta de acesso à região litorânea.

Em relação as desvantagens para o povo paraguaio, ressalte-se que, os empregos criados pelo regime da maquila são em grande parte de baixo salário, tornando o país guarani um exportador de mão-de-obra de custo baixo, em razão dos melhores salários ficarem nos países em que se encontram a sede das empresas.

Ao longo do tempo, o Paraguai poderá ter uma evolução tecnológica quase nula, pois os tributos recolhidos dessas empresas são irrisórios, já que foram reduzidos brutalmente para atrair as referidas empresas. Ou seja, o dano social ocasionado poderá ser maior.

## 2 OS INCENTIVOS FISCAIS NO BRASIL

### 2.1 A CARGA TRIBUTÁRIA PARA AS EMPRESAS NO BRASIL

A carga tributária no Brasil é um grande empecilho para as empresas que desejam se instalar no país. O país é um dos maiores quando se trata de carga tributária no mundo. Identificou-se que, uma empresa brasileira necessita gastar mais de 1.958 (mil, novecentos e cinquenta e oito) horas para arcar com todos os tributos federais, estaduais e municipais, conforme noticiado por Darlan Alvarenga (2017).

O sistema de tributação fiscal (pagamento de contribuições, impostos, taxas) do Brasil é regulamentado pela: Constituição Federal de 1988, por meio das Leis Complementares, pelo próprio código fiscal brasileiro, por resoluções, por meio de Leis Ordinárias e por Leis dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.

Importante salientar que, as empresas no Brasil possuem a opção de escolher de que forma será tributada, podendo ser por lucro real, presumido, arbitrado e simples nacional.

Em primeiro lugar, o lucro real. Nessa modalidade de tributação, qualquer empresa poderá optar em utiliza-lo, não importando seu ramo ou porte. A apuração dos tributos possui por base o resultado que será determinado através da contabilidade, sendo que, caso ocorra prejuízo fiscal, não será apurado CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) e IRJP (Imposto de Renda de Pessoa Jurídica). Dessa forma, esse prejuízo deverá ser compensado futuramente, com os lucros, se atentando ao teto de 30% (trinta por cento) do lucro real, conforme disposto no Portal Tributário<sup>4</sup>.

O lucro presumido é destinado a empresas com receita bruta anual de até R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), desde que suas atividades não sejam financeiras ou equipadas, bem como não obtenham lucros originários do exterior. A base de cálculo da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) e IRJP (Imposto de Renda de Pessoa Jurídica) é calculada através de percentuais de presunção de lucro sobre a receita bruta dos últimos 3 (três) meses, acrescendo

---

<sup>4</sup> [http://www.portaltributario.com.br/guia/lucro\\_real.html](http://www.portaltributario.com.br/guia/lucro_real.html). Acesso: 09 de dezembro de 2020

ainda de receitas e ganhos que não decorreram da atividade de operação da pessoa jurídica<sup>5</sup>.

Já o lucro arbitrado acontece por iniciativa do próprio fisco, em razão da empresa ter sua contabilidade desqualificada, vez que, por algum motivo, foi considerada inidônea. Nessa situação, a base de cálculo da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) e IRJP (Imposto de Renda de Pessoa Jurídica) é igual ao do lucro presumido, acrescidos em 20% (vinte por cento) do valor.

É de conhecimento dos empreendedores que os impostos no Brasil possuem uma carga muito alta, vez que, grande parte das despesas das empresas é consumida no momento de recolher seus tributos.

Um dos motivos para que isto ocorra é em razão do grande número de impostos existentes em nosso país, são 94 (noventa e quatro) tributos divididos em taxas (possui dois objetivos, o primeiro é a remuneração do Estado em razão de um serviço prestado, ou seja, taxa de serviço e o segundo para bancar o órgão fiscalizador, a taxa de polícia); impostos (incide sobre a geração de riqueza, não tendo destinação específica, podendo ser usado para a construção de algo ou remuneração de serviços, etc.) e contribuições (que podem ser de diversos fatores, como assistência social, previdência, etc.).

Grande parte dos lucros das empresas, como dito anteriormente, é destinado ao recolhimento de tributos, que acaba impedindo o desenvolvimento da indústria, em razão do aumento do preço do produto fabricado, afastando os consumidores e a competitividade do produto brasileiro, tanto internar quanto externamente, uma verdadeira bola de neve.

Os impostos se tornam fatores de motivação em muitas decisões corporativas. Ações gerenciais exclusivamente destinadas a minimizar os impostos corporativos por meio de práticas de agressividade fiscal estão se tornando cada vez mais comuns no panorama empresarial em todo o mundo. Não obstante, um planejamento com agressividade fiscal pode gerar custos e benefícios. (MARTINEZ e RAMALHO, 2017)

Deve-se pontuar também sobre a complexidade do sistema tributário, pois este aumenta os erros no cálculo, declaração, recolhimento, o que acaba gerando multas relativamente altas, e inexistentes caso o sistema fosse simplificado. Cada tributo possui sua regra, prazo, alíquota, exceção e forma de recolhimento.

---

<sup>5</sup> [http://www.portaltributario.com.br/guia/lucro\\_presumido.html](http://www.portaltributario.com.br/guia/lucro_presumido.html). Acesso: 09 de dezembro de 2020

## 2.2 OS IMPOSTOS NA ESFERA FEDERAL

Os principais tributos federais para as empresas são divididos em 5 (cinco) grandes grupos, a saber: Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), sendo os contribuintes as pessoas jurídicas e pessoas físicas equiparadas, domiciliadas no Brasil. Estas deverão apurar o Imposto de Renda Pessoa Jurídica baseando-se no lucro, que poderá ser real, arbitrado ou presumido. A alíquota do referido tributo é de 15% (quinze por cento) sobre o lucro que foi apurado, adicionando-se 10% (dez por cento) caso a parcela exceda R\$ 20.000,00 (vinte e mil reais) por mês.

Outro imposto é o IPI (Imposto sobre Produto Industrializado), tendo o fato gerador em duas ocasiões, ou seja, quando há o desembaraço aduaneiro de produtos do exterior (na importação) e na saída do produto do estabelecimento industrial na operação interna.

O Programa de Integração Social (PIS), bem como a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social são dois tributos que pertencem à Constituição Federal de 1988, previstos nos artigos 195 e 239.

Esses dois tributos incidirão sobre a receita bruta das pessoas jurídicas, ou seja, das empresas. Ambos possuem dois sistemas de tributação: não cumulativo e cumulativo. O primeiro regime possui as alíquotas de COFINS de 7,6% (sete vírgula seis por cento) e PIS/PASEP de 1,65% (um vírgula sessenta e cinco por cento) e a empresa passa a receber alguns créditos em relação às despesas dos associados e custos, por exemplo: compra de mercadorias para revender, serviços e bens (insumos ou prestação de serviços) e custos para armazenar mercadorias, etc.

No regime cumulativo as empresas devem arcar com o valor de COFINS em 3% (três por cento) e PIS/PASEP de 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) de maneira total sobre a saída que deve ser tributada. Caso a empresa trabalhe no ramo financeiro, a alíquota do COFINS será de 4% (quatro por cento).

Por fim, temos o IPI (Imposto sobre Importações). Este, como o próprio nome diz, é um tributo em cima das importações de produtos estrangeiros, bem como a bagagem de passageiro que veio do exterior. No que tange as mercadorias estrangeiras, a base para realizar o cálculo é o valor aduaneiro mais a alíquota indicada na TEC (Tarifa Externa Comum).

### 2.3 OS IMPOSTOS NA ESFERA ESTADUAL E MUNICIPAL

O tributo que é cobrado na esfera estadual é o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS). O referido imposto deve incidir sobre produtos de diferentes espécies, desde produtos eletrônicos a chicletes, se aplicando à comercialização dentro do Brasil, tanto de bens de origem nacional quanto os de origem externa (impostados).

No que tange às empresas, este imposto incide nas seguintes operações: transferência e vendas de produtos; transporte de bens ou valores entre as cidades ou estados; sobre as importações de mercadorias; prestações de serviços em outro país e telecomunicações (serviços).

Em relação aos tributos municipais, temos o Imposto Sobre Serviços (de qualquer natureza) (ISS). Este é um imposto que irá incidir na prestação de serviços realizado por empresas e/ou profissionais autônomos. Ou seja, praticamente todas os serviços geram a referida cobrança.

A maioria das empresas deve arcar com esse tributo, existindo somente uma exceção, quando um serviço é realizado no exterior e seus reflexos ocorrem apenas fora do Brasil. Importante ressaltar que, por ser responsabilidade de cada prefeitura, as mesmas podem oferecer isenção do INSS para qualquer tipo de atividade.

### 2.4 OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO BRASIL

No lado brasileiro, os incentivos fiscais são tratados e disponibilizados de formas diferentes, tendo em vista que necessitam de certos requisitos para serem concedidos. Em relação ao objetivo do incentivo, o mesmo possui a mesma finalidade que qualquer tipo de incentivo, ou seja, ele visa diminuir a carga tributária, possibilitando uma melhor gestão financeira da empresa beneficiada. Além disso, permite que os empresários providenciem melhorias em seus negócios.

O Brasil possui tradição na esfera dos incentivos fiscais. Contudo, como dito acima, os benefícios são diferentes, visto que os mesmos são específicos. Para deixar mais claro, podemos dizer que os incentivos estão diretamente relacionados ao produto final a ser produzido pela empresa. Exemplos: Incentivos fiscais da lei de informática; Incentivos à inovação e à pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo; Isenção e redução de imposto no Programa de Apoio ao Desenvolvimento

Tecnológico da Indústria de Semicondutores, etc. Ou seja, os incentivos estão diretamente ligados ao produto que deverá ser produzido.

Apesar de já terem sido realizados, no Brasil, diversos estudos sobre os determinantes da estrutura de capital e planejamento tributário (HOLLAND, 1998), destaca-se que poucas conclusões podem ser extraídas a respeito dos impactos dos tributos, em especial, as subvenções governamentais (incentivos fiscais). Acredita-se que, nesta temática, muito há o que se avançar, ainda, em direção a uma consolidação da teoria que relacione as políticas das empresas e as economias geradas pelas ações de planejamento tributário, devido às condições idiossincráticas presentes em países como o Brasil. (REZENDE, DALMÁCIO e RATHKE, 2018)

As Leis de incentivos fiscais estão sempre baseadas nos tributos em que as empresas pagam. Dessa forma, existem leis federais, estaduais e municipais. As mais utilizadas são as federais, sendo a mais antiga a Lei Roanet, está sendo responsável pela concessão de um benefício que permite que empresas investiam 4% (quatro por cento) do Imposto de Pessoa Jurídica - Lucro Real em projetos culturais previamente aprovados pelo Ministério da Cultura.

As empresas podem ter vários tipos de benefícios na utilização dessas leis, como ela são diversificadas, o empresário pode atuar em várias áreas, dependendo o tipo de ação que escolher (social, comunicação, marketing, etc.). Uma empresa pode ter vários benefícios quando utilizar alguma dessas leis.

Os empresários podem solicitar a captação desses recursos. Entretanto, o governo será o encarregado para avaliar o pedido. Dentre os fatores a serem analisados, estão a compatibilidade de custo, o interesse do poder público, o alinhamento com a legislação e a capacidade técnica.

Quando alguma indústria/empresa é contemplada com alguns desses benefícios, deverá destinar uma parte de seu lucro, que deveria ser para impostos, para algum projeto social. Para realizar o abatimento de um imposto federal, a empresa deverá ser optante pelo regime de tributação baseado no lucro real. Caso opte por lucro arbitrado ou resumido, não poderá utilizar-se dos incentivos federais.

Quando a empresa solicita alguns dos benefícios elencados em nossa legislação, é necessário que a mesma não esteja em débito com o fisco. Ademais, dependendo do modelo a ser requerido, deverá apresentar documentos que comprovem as exigências dispostas, além de estar enquadrados nos formatos federais, estaduais e municipais.

Dessa forma, conforme exaustivamente levantado, os benefícios concedidos pelo Brasil são extremamente específicos e exigem alguns requisitos para serem

concedidos. Quando o investidor se depara com esses pontos, ele tende a procurar outro lugar para investir, procurando sempre os melhores benefícios e incentivos para seu negócio, e isso não é diferente em nossa região de fronteira.

## 2.5 A ELISÃO FISCAL NO BRASIL

A elisão fiscal ocorre quando uma empresa realiza um planejamento tributário, conforme lei, para economizar verbas que seriam destinadas ao recolhimento de tributos. Se trata de uma estratégia que busca reduzir a grande carga tributária, através de um planejamento é possível encontrar brechas na legislação, sem incorrer em evasão fiscal.

Diferente da evasão fiscal, a elisão é uma forma legal e segura de reduzir os encargos tributários, diferente da primeira, a elisão acontece antes de ocorrer o fato gerador da obrigação tributária.

Reginato (2007), afirma que, planejamento tributário consiste em uma técnica gerencial que visa avaliar até que ponto as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços são impulsionadores das obrigações e dos encargos tributários, para que, mediante meios e instrumentos legítimos, se possa adotar aquele que possibilita a anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal.

Essa estratégia é fundamentada na própria lei, da seguinte forma: reduzir a base do próprio cálculo; impedir a incidência do fator que irá gerar um tributo e por fim, postergar ainda mais o recolhimento de tributos sem incorrer em multas.

Dessa forma, a empresa irá se beneficiar de isenções fiscais por meio de lei de incentivos legais, conforme acima elucidado. Existem duas formas de elisão fiscal, a que decorre da própria lei e a de lacunas e brechas na lei.

No primeiro caso, há incentivos previstos na lei em troca de redução de impostos. Ou seja, é o caso de incentivos fiscais, em que a própria lei irá garantir o benefício, como por exemplo, à Inovação Tecnológica (Lei 11.196/2005). No que tange ao segundo caso (lacunas e brechas na lei), é mais uma questão de perspectiva e interpretação.

Uma empresa pode mudar sua sede para reduzir a alíquota de algum tributo e, não estará infringindo a lei, mesmo que faça isso unicamente para pagar menos impostos. Outro bom exemplo, uma empresa pode utilizar a lei de incentivo à cultura, pois a mesma está ali justamente para incentivar as empresas a colaborarem com projetos sociais em troca da redução de tributos.

A União, Estados e Municípios possuem leis específicas e diferentes que estimulam o patrocínio de empresas em projetos sociais e culturais, e como contrapartida benefícios fiscais, conforme foi exaustivamente levantado no tópico acima.

Elisão fiscal pressupõe a licitude de comportamento do contribuinte que objetive identificar as consequências fiscais de uma decisão, resultando em uma economia de tributos, haja vista que, dentro do direito de se auto organizar, está inserida a liberdade de contribuinte organizar seus negócios do modo menos oneroso sob o aspecto fiscal. (OLIVEIRA, 2009, p. 193).

Todavia, a elisão fiscal se trata apenas de uma estratégia em cima de um planejamento tributário, não se tratando especificamente de um benefício fiscal. Ou seja, comparada com a Lei de Maquila, a mesma é apenas método de reduzir impostos por meio de interpretações “diversas” da lei a partir de suas lacunas.

## 2.6 O SIMPLES NACIONAL

O Simples Nacional é um regime tributário de arrecadação compartilhado, que cobra e fiscaliza tributos aplicáveis às Empresas de Pequeno Porte e Microempresas, que está previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Ainda, conta com a participação dos 3 (três) entes federados, União, Estado-membros e Municípios.

O primeiro ponto a se esclarecer é como funciona o referido regime. Trata-se de um programa que visa desburocratizar e simplificar a tributação de empresas de diversos ramos (inclusive empresas de manufatura). Entretanto, há um limite em relação a receita bruta anual, no valor de R\$ 3,6 milhões.

A grande diferença em si do programa é o DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional, que junta todos os tributos em um único pagamento, que deverá recolher as arrecadações municipais, estaduais e federais. Em outros regimes, estes impostos deverão ser recolhidos separadamente.

SOUZA (2008) leciona que, os incentivos são: i) Impostos com alíquotas favorecidas, com base em sua receita bruta; ii) Pagamento único de tributos e contribuições federais, utilizando o (DAS), que inclui os tributos de todas as esferas; iii) cálculo simples, mais a aplicação de alíquotas unificadas; v) Parcelamento de débitos reduzidos.

O Simples Nacional foi criado com o intuito de proporcionar redução na carga tributária e possibilitar maior facilidade no processo de apuração dos

tributos, contudo, a depender do ramo exercido pela empresa, do seu faturamento e do seu desempenho comercial pode ser desvantajoso aderir a esse regime simplificado, pois representará um maior valor de impostos a pagar. Normalmente este regime de tributação gera mais vantagens do que desvantagens, no caso do planejamento tributário da empresa CARDIOPLAN o regime tributário mais vantajoso é o lucro presumido, ou seja, a mesma não irá optar pelo simples nacional no ano de 2018, porém dependendo do seu faturamento ao decorrer do ano esse cenário pode ser mudado. Portanto é de fundamental importância que as empresas elaborem um planejamento tributário anual antes da tomada de decisões. (FREITAS, 2018)

Entretanto, diferente da Lei de Maquila, não poderá haver sócios de outros países ou PJs (pessoas jurídicas). Apesar de se tratar de um regime que vem para facilitar o recolhimento de tributos, o mesmo não chega a ser um benefício fiscal como as maquiladoras, mas sim um programa que visa facilitar a vida do empresário no momento de pagar ao fisco.

## 2.7 O REGIME ESPECIAL *DRAWBACK*

Drawback é um incentivo aduaneiro de caráter especial, que visa suspender ou isentar de tributos incidentes sobre insumos importados (ou nacionais) vinculados a um produto que será exportado. Esse regime aduaneiro foi criado em 1996, pelo Governo Federal, objetivando facilitar o trabalho de empresas que laboram com comércio exterior. O regime é concedido por meio de um ato concessório, concedido às empresas dos setores industriais e comerciais.

Os regimes aduaneiros especiais, como o Drawback, distinguem-se dos comuns de importação e exportação, pela concessão de incentivos fiscais respectivos aos impostos incidentes no comércio exterior. São diferenciados por concederem suspensão, isenção ou restituição de tributos aos importadores e exportadores. Tais incentivos demandam maior controle aduaneiro, diferentemente do comum que possui um trâmite normal quanto ao pagamento, às imunidades e às isenções, por não estarem sujeitos a condições e controles especiais da aduana (Ikeda, 2016; Folloni, 2005).

Este ato concessório se inicia com documento pelo qual é solicitado o regime drawback. Ele deverá ser emitido em nome da indústria que, ao realizar a importação, enviará a mercadoria a certo estabelecimento para sua industrialização, sendo de responsabilidade da própria beneficiária deste ato, sua exportação.

A concessão do regime Drawback possui a finalidade de funcionar como um incentivo às exportações, pois reduzi os custos de produção de produtos que serão ser exportados, tornando-os estes mais competitivos no mercado mundial. Esse benefício é muito importante para as empresas, pois nos anos de 2015, 2016, 2017 e 2018 correspondeu a quase 29% (vinte e nove por cento) dos benefícios fiscais concedidos pela esfera federal, conforme Subsecretaria de Aduana e Relações Internacionais<sup>6</sup>.

Importante destacar que, o benefício do referido programa é destinado aos seguintes itens: mercadoria importada será beneficiada no país e será exportada posteriormente; a matérias-primas (produto que não está totalmente elaborado, que deverá ser utilizado para fabricar mercadorias, que futuramente serão exportadas); a mercadorias destinadas a embalagem ou produto a exportar ou exportado, desde que o mesmo propicie uma agregação ao valor final do produto e por fim, ao animal destinado ao abate e que será exportado posteriormente.

O Drawback atualmente é uma das mais importantes e competentes formas de desoneração dos impostos oriundos de exportações, vez que, possibilita uma grande vantagem para empresas nacionais no mercado mundial. Esse regime aduaneiro pode ser aplicado nas três modalidades definidas de acordo com o Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 78, a Lei nº 8.402, de 1992, art. 1º, inciso I e o Decreto nº 6.759, de 2009: i) suspensão dos tributos de importação sobre insumos a serem exportados após seu beneficiamento ou daqueles destinados à fabricação, complementação ou acondicionamento de outro produto a ser exportado; ii) isenção dos impostos de importação de insumos, em igual quantidade e qualidade àquela requerida para beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado; e iii) restituição, total/parcial, dos impostos pagos na importação de insumos exportados após beneficiamento ou usados na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra mercadoria exportada (Barral & Sá Barreto, 2010).

Conforme relatado acima, o mesmo é composto por 3 (três) modalidades, a saber: isenção integrada, que pode ser chamada de reposição de estoque. A empresa já efetuou nos últimos 2 (dois) anos compras com o recolhimento de tributos, vinculados ao produto que será exportado. Assim, ela possui o direito de

---

<sup>6</sup><http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/regimes-e-controles-especiais/regimes-aduaneirosespeciais/drawback>. Acesso: 09 de dezembro de 2020

abrir um pedido de Drawback de isenção para repor seu estoque sem a incidência de tributos. Ainda, caso não seja cumprida a exportação do produto final, a empresa deverá recolher o tributo incidente com a devida correção monetária (II – Imposto de Importação; IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados e AFRMM - Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante).

A segunda modalidade é a de restituição, sendo está a menos utilizada, estimando que menos de 3% (três por cento) utilizam seu benefício. Como o próprio nome diz, é a restituição, que pode ser parcial ou total, dos impostos pagos em razão da importação (Imposto de Importação e Imposto sobre Produto Industrializado) de mercadorias/insumos que serão utilizados em um produto que será exportado. Esta depende da anuência da Receita Federal.

A terceira modalidade é a de suspensão. Nesse tipo de drawback, ocorre a suspensão dos tributos (II – Imposto de Importação; IPI – Imposto sobre Produto Industrializado, ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e AFRMM - Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante) de mercadorias que serão exportadas após ser beneficiada ou para fabricação, complemento, acondicionamento ou acondicionamento de outra que deverá ser exportada. Está depende da concessão do DECEX (Departamento de Operações de Comércio Exterior), através da SECEX (Secretaria de Comércio Exterior).

Ainda na modalidade de suspensão, a mesma deve ser aplicada nas seguintes operações: Drawback genérico, caracterizado pelo próprio nome, a mercadoria a importar e seu valor são discriminados genericamente. O Drawback sem cobertura cambial, também como o próprio nome diz, não há cobertura em cima do câmbio da importação, seja este total ou parcial. O drawback solidário, quando há duas ou mais empresas industriais participando solidariamente e por fim, o drawback para fornecimento de mercado interno. Este último trata especificamente da importação de matérias-primas, produtos intermediários e componentes destinados à máquinas industriais e equipamentos ao Brasil, para posteriormente, serem oferecidos no mercado interno, em razão de licitação internacional (venda equiparada à exportação (Lei nº 8.402, de 08/01/92).

Na modalidade de suspensão, não serão recolhidos na Importação: II, IPI, PIS, COFINS, ICMS e AFRMM. No que tange ao mercado nacional, os tributos suspensos serão: IPI, PIS e COFINS.

Esse regime aduaneiro de isenção de tributos será concedido às seguintes operações, a saber: as que buscam transformar a matéria-prima ou produto de nível intermediário em uma de nova espécie; a que modifique, aperfeiçoe ou altere o funcionamento, modo de utilizar ou a aparência do próprio produto; a que utilize uma montagem de um produto novo, utilizando peças ou partes, respeitando sua classificação fiscal; a que exerça renovação ou acondicionamento em um produto inutilizado/deteriorado e, por fim, a que altere a apresentação final de um produto, pela colocação da própria embalagem, mesmo que substitua a original.

É admitida a concessão do regime especial de drawback à empresa industrial ou comercial, no caso dessa última, o Ato Concessório de Drawback será emitido em seu nome, que, após realizar a importação, enviará a respectiva mercadoria, por sua conta e ordem, a estabelecimento industrial para industrialização, sob encomenda, devendo a exportação do produto ser realizada pela própria detentora do Ato Concessório de Drawback. Industrialização sob encomenda é a operação em que o encomendante remete matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem para processo de industrialização, devendo o produto industrializado ser devolvido ao estabelecimento remetente dos insumos, nos termos da legislação pertinente. (MOTA e AMARAL, 2013)

Pontua-se que, o Drawback é um dos regimes mais utilizados pelos exportadores brasileiros, vez que, ele pode ser concedido para qualquer exportador. O referido incentivo possui o fito de alcançar desde o pequeno empresário até gigantes industriais e multinacionais, sendo totalmente democrático no que tange a sua adesão. Não há qualquer discriminação em relação ao segmento da indústria, nem sobre o país de exportação e importação.

Entretanto, existem algumas regras, que impedem o ato concessório do drawback, sendo a mais impactante a seguinte: importação de mercadoria que foi utilizada na industrialização de produto que possui o destino ao consumo na Zona Franca de Manaus, bem como em áreas de livre comércio no território brasileiro, conforme Decreto-Lei nº1.435, de 16 de dezembro de 1975, art. 7º).

Ante o exposto, a concessão de drawback é uma boa alternativa ao empresário que deseja instalar sua indústria no Brasil. Entretanto, em nossa região de fronteira, em que existe a possibilidade de se instalar no Paraguai e usufruir do regime da Maquila, a mesma (concessão) não parece ser tão atrativa assim, da ausência de empresas optantes por este regime na base territorial do Município de

Ponta Porã-MS, conforme os dados oficiais do Siscomex que são disponibilizados anualmente<sup>7</sup>.

## 2.8 O REGIME RECOF E RECOF SPED

O Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado (RECOF) está disciplinado no art. 93 do Decreto-Lei nº 37/1966, sendo um programa especial que permite a empresa beneficiária a comprar ou importar insumos destinados a industrialização, com os tributos suspensos e, por fim, destina-los ao mercado interno ou exportação. Este regime é idêntico ao Drawback em relação aos tributos suspensos, tais como: PIS/COFINS, AFRMM, IPI, II, etc.

O sistema não está aliado a necessidade da subsequente exportação, ou seja, no RECOF não se exige uma inerência entre o produto importado e o exportado, mas tão somente que a importação seja realizada para a industrialização, e que a empresa beneficiária assume o compromisso de atingir as metas de exportação pré-definidas, prestando-se, portanto, a atender tanto as demandas de consumo locais quanto as necessidades de facilitar a exportação. (MLENEK, 2017)

Ainda com relação a este regime diferenciado, este busca oportunizar um fluxo de caixa otimizado para as empresas, bem como isenção de impostos na importação de produtos e a aplicação de material importado para o mercado nacional, sem acúmulo de multas e juros.

É necessária uma gestão extremamente otimizada para garantir os benefícios desse regime. Os registros de toda a cadeia logística, produtiva e fiscal, que fazem parte do processo de produção precisam ser controlados. Ou seja, é necessário ter um registro de toda operação; vincular as notas fiscais de entrada com o estoque até a ordem de produção; ter controle dos prazos da mercadoria importada e contabilizar todos os tributos suspensos e isentos e a serem nacionalizados.

A outra modalidade de RECOF, o RECOF-SPED é uma ampliação do primeiro, vez que, visa atender todos os ramos da indústria, desde os segmentos de indústria de transformação e manufatura, deixando os benefícios fiscais do primeiro regime.

---

<sup>7</sup> <http://www.siscomex.gov.br/informacoes/regimes-aduaneiros/drawback/dados-oficiais-de-drawback/>  
Acesso: 09 de dezembro de 2020

Com o uso do RECOF, a empresa pode melhorar a competitividade para atender o mercado nacional, em razão do regime reservar um percentual para vendas, seja para matéria-prima importada ou produto acabado para o mercado local, sem a incidência de multa e juros. Isso permite o pagamento dos impostos após o momento da venda, garantindo um fluxo de caixa. Outro incentivo é a isenção de tributos de toda a venda para o exterior.

Destaca-se também a atividade que os regimes aduaneiros especiais vêm exercendo no comércio internacional brasileiro tornando-se cada vez mais fundamentais. Criado pelo governo para agilizar o comércio exterior e atender algumas tipicidades de certos casos, permitindo a entrada ou saída de mercadorias do território aduaneiro com suspensão ou isenção de tributos. (MATHIAS, 2013)

De acordo com o *site* Thomsonreuters, o RECOF e RECOF-SPED possuem o fito de suspender os impostos, sem se vincular a um único ato, como acontece no drawback. No drawback, quando o empresário solicita a suspensão do imposto, ele automaticamente se compromete a exportar o produto, vez que, o órgão anuente irá aprovar um percentual de importação se baseando na exportação, pois este produto é obrigatoriamente destinado à exportação. No que tange ao RECOF e RECOF-SPED, estes trabalham com o potencial de importação se baseando no volume que a empresa está exportando.

## 2.9 A ZONA FRANCA DE MANAUS E SEU MODELO DE PRODUÇÃO

Outro ponto oferecido pelo Governo Federal no que tange a incentivos fiscais a empresas do segundo setor, temos a Zona Franca de Manaus (ZNF). O referido projeto foi proposto pelo Deputado Federal Francisco Pereira da Silva, sendo criada pela Lei nº 3.173 em 06 de junho de 1957.

Em 1967, o Governo Federal através de um Decreto-Lei (n. 288), de 28 de fevereiro do mesmo ano, ampliou esses incentivos, reformulando seu modelo proposto outrora, aumentando os incentivos por mais 30 (trinta) anos, visando implantar um polo comercial, industrial e agropecuário na região amazônica.

Ressalte-se ainda, que no ano de 1968, o Governo Federal estendeu parte dos benefícios do modelo da Zona Franca de Manaus a toda a Amazônia Ocidental, englobando os Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima.

Já no ano de 1989, a SUFRAMA (Superintendência da Zona Franca de Manaus), que ainda é a responsável por administrar o modelo de incentivos, passou a ser responsável por 7 (sete) Áreas de Livre Comércio (ALCs), sendo estas criadas com o intuito de integrar alguns municípios que são fronteiras internacionais na Amazônia, buscando estender parte dos benefícios fiscais ofertados, melhorando a fiscalização de mercadorias e fortalecendo o setor agroindustrial, extrativo e comercial. Atualmente, o território que abrange a Zona Franca de Manaus é superior a 8,5 milhões de km<sup>2</sup>.

Nesse contexto, Rodrigues (2007, p. 300) entende que os incentivos fiscais são uma política de desenvolvimento econômico, ao citar a Zona Franca de Manaus:

Um das maneiras de promover o desenvolvimento de regiões menos desenvolvidas de um país, sem dúvidas, é a redução ou eliminação de encargos de ordem fiscal, como ocorre em relação à criação da Zona Franca de Manaus, pela Lei n. 3.173/57, alterada pelo Decreto-Lei n. 288/67, mantida pela Constituição de 1988, na forma do artigo 40 do ADCT.

Hamada (1974, p. 225) afirma em sua obra que “Ao abrir uma zona de livre comércio, o país fornece um local onde os preços internacionais devem prevalecer.” Já Coelho (2006, p.62) em complemento, adiciona que

Com o intuito de favorecer o desenvolvimento e progresso das áreas de fronteira específicas da Região Norte do país, aumentando as relações bilaterais com os países vizinhos, foi criada as áreas de livre comércio de exportação e importação, sob um regime fiscal especial, permitindo a entrada de produtos estrangeiro com os pagamentos de impostos suspensos”.

Em contramão, Bastos (1998) afirma que os termos Zona de Livre Comércio e Zona Franca não são sinônimos, pois a primeira é um fenômeno internacional baseado em acordos e tratados entre os Estados-membros. Para Baumann *et al.* (2004, p. 106), as Zonas de Livre Comércio estão diretamente inseridas na teoria da integração, sendo esta considerada uma das principais teses que sustentam o comércio internacional, acarretando em concessões comerciais de maneira geral, compreendendo grande parte (ou de maneira total) da pauta comercial entre os dois ou mais países envolvidos.

Como pode ser observado, o termo Zona de Livre Comércio possui diversos conceitos, sendo muito amplo. Não há um consenso sobre este, não havendo um modo correto ou errado sobre o mesmo.

Dessa forma, podemos definir parcialmente o termo Zonas de Livre Comércio, como um ambiente apropriado para a produção que deverá ser destinada à exportação, até que a economia consiga se estruturar até chegar um momento que possa produzir numa escala maior. (JENKIS; JENKINS, 2007, p. 1-3).

Essas Zonas de Incentivo podem ser agrupadas em três tipos, comerciais, sendo está destinada apenas a atividade comercial; industriais, a qual busca realizar operações industriais, a qual interessa o presente trabalho e, por fim, as mistas, que mesclam operações comerciais e industriais.

Dentro dessas áreas, existem os portos francos, no qual não há necessidade de recolher os tributos das mercadorias que entram, desde que, se destinem à comercialização para o mercado interno do país ou reexportação.

Furlan (2008, p. 45) entende que:

(...) sob o prisma tributário, zona franca é uma área legalmente delimitada que busca receber um tratamento diferenciado, ou seja, um tratamento tributário que se supõe propositalmente diferente para que se possa dar efetividade ao princípio maior da isonomia.

Dentre os incentivos fiscais e extrafiscais oferecidos às empresas que se instalarem na Zona Franca de Manaus, interessam na presente pesquisa os de natureza fiscal e, ainda, aos destinados às indústrias que visam agregar valor ao produto.

O primeiro incentivo fiscal ofertado às referidas empresas é o Imposto de Importação. Quando a indústria importar matérias-primas, a entrada nessa região aduaneira poderá ter suspenso o recolhimento tributos. Entretanto, existem algumas exceções, a saber: produtos de tabacarias munições e armas; automóveis (de passageiros); bebidas alcoólicas e perfumes.

Ou seja, essas mercadorias importadas, que serão industrializadas, recebem o tratamento típico de uma isenção de tributos, com a condição de permanecerem ali e serem utilizadas para seus devidos fins. Contudo, de acordo com o artigo 457 do Decreto-lei n. 4.543/2002, caso as mercadorias que foram importadas saiam para outros lugares do território, ficaram sujeitas ao recolhimento dos tributos exigíveis em Lei.

Com exceção dos veículos, tratores e outros veículos terrestres (peças e partes inclusive), bem como itens de informática, todos os bens importados, com

base no artigo 7º da Lei n. 8.387/1991, possuem um índice de redução fixo, no patamar de 88% (oitenta e oito por cento).

O segundo incentivo se trata do Imposto sobre Produto Industrializado (IPI). Na referida lei, este se apresenta de duas maneiras, um que irá incidir sobre o IPI nacional, ou seja, que decorre das compras de produtos industrializados no Brasil. Já a outra forma, é aquela que incide sobre o IPI vinculado, sendo este sobre os produtos estrangeiros que serão importados pelas empresas instaladas sob o regime da Zona Franca de Manaus.

No que tange ao IPI nacional, importante mencionar o Decreto n. 4.543/2002 (RA), estabelecendo em seu artigo 454 que:

O envio de mercadorias com origem nacional para consumo ou para industrialização na referida Zona, ou para posterior exportação, será, para efeitos fiscais, equivalente a uma exportação brasileira para outro país.

Dessa forma, ao se caracterizar a venda como exportação, a empresa não irá recolher o valor do imposto, o contribuinte/vendedor manterá o crédito do IPI, incidente sobre matérias-primas, material de embalagem, equipamentos adquiridos para industrialização de produtos.

Ainda no referido tributo, o artigo 69 do Decreto n. 4.544/2020 (RIPI) estabelece que, são isentos de IPI:

I – os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus – ZFM, destinados, ao seu consumo interno, excluindo as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros;

II – os produtos industrializados na ZFM, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração de Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou recondicionamento, destinados a comercialização em qualquer outro ponto do Território Nacional... e

III – os produtos nacionais que entram na ZFM, para seu consumo interno, utilização ou industrialização, ou ainda, para serem remetidos, por intermédio de seus entrepostos, à Amazônia Ocidental, excluídos as armas e munições, perfumes, fumos, automóveis de passageiros e bebidas alcoólicas.

No que tange aos produtos industrializados que foram importados, na época de seu desembaraço acontece o fato gerador e, dessa forma, a incidência do Imposto sobre Industrialização vinculado. Na referida Zona Franca de Manaus, o desembaraço é feito com a suspensão de impostos e, dependendo de seu objetivo, com a destinação também isenta. O artigo 73 do Decreto n. 4.544/2002 (RIPI), determina que:

Os produtos de procedência estrangeira importados pela Zona Franca de Manaus serão desembaraçados com suspensão de tributos, que deverá ser convertido em isenção quando os produtos forem consumidos ou utilizados na industrialização de outros produtos, na pesca e na agropecuária, na instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza, ou estocados para exportação para o exterior, excetuados as armas e munições, fumos, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros.

Importante salientar ainda, que caso os produtos de origem nacional forem exportados para fora, venha a ser, posteriormente, importados para a Zona Franca de Manaus, não poderão ser desembaraçados com suspensão do tributo IPI. Da mesma forma, os produtos estrangeiros importados pela Zona Franca de Manaus, quando forem para outros pontos do território nacional, ficarão sujeitos ao recolhimento dos tributos exigíveis quando da importação ordinária.

Assim, os processos industriais formulados pela Zona Franca de Manaus são totalmente desonerados de IPI, havendo quase uma renúncia fiscal para tanto, o que, acarreta numa elevada vantagem competitiva. Mas, essa vantagem é compensada pelos fatores de logística e acesso difícil aos centros consumidores em território nacional.

O terceiro tributo é o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Para tanto, existe a Lei Estadual do Amazonas n. 2.826, de 29/02/2003, que disciplina, buscando unificar os incentivos fiscais estaduais, visando à redução total ou parcial do ICMS. Em seu artigo 13, fica estabelecido que:

O incentivo fiscal do crédito estímulo do ICMS será concedido de acordo com o produto, devendo observar o tratamento isonômico para bens classificados na mesma posição e sub posição do código tarifário NCM/SH, de acordo com sua caracterização que deverá ser definida no artigo 10, (...)

Ainda, de acordo com a mesma Lei, em seu artigo 2º:

Os incentivos fiscais destinados às empresas industriais e agroindustriais constituem-se em crédito estímulo, diferimento, isenção, redução de base de cálculo e crédito fiscal presumido do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

A legislação destinada aos incentivos fiscais do ICMS determina que a concessão destes, caberá unicamente, aos produtos de atividades que são consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado, vez que, as empresas deverão satisfazer pelo menos três dos seguintes requisitos:

I - concorram para o adensamento da cadeia produtiva, com o objetivo de integrar e consolidar o parque industrial, agroindustrial e de indústrias de base florestal do Estado;

- II - contribuam para o incremento do volume de produção industrial, agroindustrial e florestal do Estado;
- III - contribuam para o aumento da exportação para os mercados nacional e internacional;
- IV - promovam investimento em pesquisa e desenvolvimento de tecnologia de processo e/ou produto;
- V - contribuam para substituir importações nacionais e/ou estrangeiras;
- VI - promovam a interiorização de desenvolvimento econômico e social do Estado;
- VII - concorram para a utilização racional e sustentável de matéria-prima florestal e de princípios ativos da biodiversidade amazônica, bem como dos respectivos insumos resultantes de sua exploração;
- VIII - contribuam para o aumento das produções agropecuária e afins, pesqueira e florestal do Estado;
- IX - gerem empregos diretos e/ou indiretos no Estado;
- X - promovam atividades ligadas à indústria do turismo.

O nível de incentivo dependerá do produto, que deverá variar de 55% (cinquenta e cinco por cento) a sua totalidade. Dessa forma, o que interessa no presente trabalho são os bens intermediários, ou seja, aqueles bens manufaturados (matéria-prima), que deverão ser empregados para produzir outros bens intermediários ou produtos finais.

Conforme o artigo 13 da Lei n.º 2.879, de 31 de março de 2004, que alterou a Lei n.º 2.826, de 29 de setembro de 2003:

Art. 13. O incentivo fiscal do crédito estímulo do ICMS, será concedido por produto, observado tratamento isonômico para bens classificados na mesma posição e subposição do código tarifário NCM/SH, de acordo com sua caracterização definida no art. 10, nos seguintes níveis:

I - 90,25% (noventa inteiros e vinte e cinco centésimos por cento) para os produtos caracterizados como bens intermediários; café; bolachas; vinagre; macarrão; produtos de limpeza; mídias virgens e gravadas; com a devida cessão de direitos, fabricados sob regime de produção básico, com previsão em legislação federal e distribuídos na ZFM.

Para tanto, a empresa deverá requerer os incentivos ao Governo do Estado, por meio da Secretaria de Estado e Planejamento e Desenvolvimento Econômico – SEPLAN, devendo o pedido estar correlatado em um projeto econômico, que deverá demonstrar a viabilidade do empreendimento e seu devido encaixe com a Lei.

Ainda, as empresas beneficiárias deverão cumprir com as seguintes prescrições, conforme o artigo 19 da Lei n.º 2.826:

Art. 19. As empresas beneficiadas com incentivos fiscais deverão cumprir as seguintes exigências:

I - implantar o projeto técnico e de viabilidade econômica na forma aprovada pelo CODAM, observado o processo produtivo, o montante do investimento e a quantidade de mão de obra previstos para cada ano, no prazo máximo de 24 (vinte e quatro) meses, a contar da data da publicação do Ato

Concessivo, prorrogável desde que devidamente justificado com novo cronograma aprovado pelo CODAM;

II - manter programas de benefícios sociais para os seus empregados, de acordo com o enunciado nos arts. 8º e 212, § 1º da Constituição Estadual, especialmente, nas áreas de alimentação, saúde, lazer, educação, transporte e creche a preços subsidiados;

III - desenvolver programas de regionalização e de desenvolvimento tecnológico, nos termos e condições estabelecidas pela legislação;

IV - manter programas de gestão de qualidade, meio ambiente e de segurança e saúde ocupacional;

V - manter em seus estabelecimentos, em local visível ao público, placa alusiva aos incentivos previstos nesta Lei, de acordo com modelo e especificações aprovados pela SEPLAN;

VI - reservar parcela de sua produção de bens de consumo final para atender a demanda local, hipótese em que a sociedade empresária industrial incentivada deverá aplicar, na saída interna do produto, a base de cálculo do ICMS reduzida de forma que a carga tributária corresponda a 7% (sete por cento) do valor da operação;

VII - assegurar, em condições semelhantes de competitividade, quanto a preços, nestes incluídos os custos totais de logísticas, qualidade e prazo de entrega, preferência à aquisição de produtos intermediários, partes e peças, produtos secundários e materiais de embalagens, fabricados em território amazonense, preferencialmente no interior do Estado;

VIII - utilizar, em condições semelhantes de competitividade, infraestrutura local de serviços, tais como: publicidade, consultoria, construção civil, contabilidade, gráficos, segurança, fechamento de contrato de câmbio, aquisição de passagens aéreas e locação de veículos;

IX - manter a administração no Estado, inclusive um diretor-presidente;

X - recolher o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS e contribuições sociais e previdenciárias no Estado do Amazonas;

XI - manter menores e deficientes físicos em seu quadro funcional, salvo se a empresa incentivada desenvolver atividades penosas, perigosas ou insalubres, observada a legislação federal pertinente;

XII - recolher os ICMS apurados, relativos à saída do produto incentivado, no prazo regulamentar;

XIII - recolher contribuição financeira, em caráter irrevogável e irretratável, durante todo o período de fruição dos incentivos, observadas as formas e condições estabelecidas em regulamento:

a) ao Fundo de Fomento às Micro e Pequenas Empresas - FMPES, no valor correspondente a 6% (seis por cento) do crédito estímulo, calculado em cada período de apuração do ICMS;

b) em favor da Universidade do Estado do Amazonas - UEA, no valor correspondente a:

1 - 10% (dez por cento) do crédito estímulo, calculado em cada período de apuração do ICMS, quando se tratar empresa industrial beneficiada com nível de 100% (cem por cento) de crédito estímulo;

2 - 1,3% (um inteiro e três décimos por cento) sobre o faturamento bruto, sujeito a diferimento, quando se tratar das operações previstas no art. 14, II;

3 - 1,5% (um e meio por cento) do crédito estímulo, calculado em cada período de apuração do ICMS, nos demais casos.

c) ao Fundo de Fomento ao Turismo, Infraestrutura, Serviços e Interiorização do Desenvolvimento do Amazonas – FTI, no valor correspondente a:

1 - 2% (dois por cento) sobre o valor FOB das importações do exterior de matérias-primas, bens intermediários, materiais secundários e de embalagem e outros insumos empregados na fabricação de bens finais, consoante projeto de viabilidade econômica aprovado pela CODAM, exceto na hipótese dos bens previstos no artigo 13, § 13, II, III e IV;

2 - 1% (um por cento) sobre o faturamento bruto das empresas industriais beneficiadas com nível de 100% (cem por cento) de crédito estímulo;

3 - 1% (um por cento) sobre o faturamento bruto relativo aos bens intermediários com diferimento de que trata o inciso II do art. 14;

4 - 1% (um por cento) sobre o valor de matérias-primas, bens intermediários, materiais secundários e de embalagem procedentes de outras unidades da Federação e adquiridos pelas indústrias produtoras de bens finais incentivados, exceto na hipótese dos bens previstos no art. 13, § 13, II, III e IV;

5 - 2,5% (dois e meio por cento) sobre o valor do saldo devedor do ICMS, apurado em cada período, relacionado aos produtos incentivados com benefício de adicional de crédito estímulo, em razão de empreendimento agropecuário localizado no interior do Estado.

6 - 1,5% (um e meio por cento) sobre o faturamento bruto relativo às operações com concentrados, base edulcorante para concentrados e extratos de bebidas, exceto nas operações com diferimento de que trata o inciso II do caput do art. 14;

XIV - cumprir o processo produtivo apresentado no projeto aprovado pelo CODAM.

Tanto o artigo 40 quanto o artigo 42 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, da CFR/1988, determinam que, o Estado do Amazonas poderá conceder créditos no Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) dentro da Zona Franca de Manaus, em equivalência ao valor montante que seria pago na origem por outros Estados da União, em razão de considerar este equivalente a uma exportação. Já o quarto benefício atinge as contribuições para o PIS e CONFINS. Dessa forma, como a venda de mercadorias localizados na Zona Franca de Manaus possui a qualidade de exportação de produto brasileiro para outros países, as empresas/indústrias que realizam esta venda para outras regiões deverá ser considerada isenta do pagamento da contribuição para o PIS (Programa de Integração Social) e ao COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social).

Conforme determinado pelo Decreto-lei n. 288/67, a ZFM é uma área com livre comércio de exportação e importação, com benefícios fiscais especiais, sendo que, as vendas realizadas nesta região deverão receber este mesmo tratamento, que é concedido às exportações.

Haverá a suspensão do PIS/PASEP e COFINS em importações realizadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus de matérias-primas, materiais de embalagem, produtos intermediários, para agregarem valor ao produto, ou seja, realizar um processo de industrialização, desde que, aprovados pela SUFRAMA.

A referida suspensão nas compras de produtos importados irá converter em alíquota zero após 18 (dezoito) meses da incorporação do bem ao ativo da pessoa jurídica importadora, conforme determina o artigo 14 § 1º, da Lei n.º 10.865/2004 e o artigo 50 da Lei n.º 11.196/2005.

Por fim, saliente-se que, as empresas instaladas na Zona Franca de Manaus irão se beneficiar da alíquota zero para pagamento de PIS/PASEP e COFINS, podendo conseguir redução a zero dos tributos e contribuições acima mencionados.

### 3 UM COMPARATIVO ENTRE O BRASIL E PARAGUAI

#### 3.1 A DISPARIDADE ENTRE A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DE AMBOS OS PAISES

O Brasil possui uma carga tributária elevadíssima, conforme demonstrado no capítulo anterior. Em 2019, o país foi considerado o local em que mais tributa empresas no mundo, conforme informado pela *Época Negócios*<sup>8</sup>. São várias as justificativas para tanto, vez que, segundo alguns analistas, se dá em razão dos grandes gastos do governo da máquina pública. Uma segunda linha entende que isso ocorre em razão da Previdência Social e, por fim, uma terceira corrente que entende haver um grande número de funcionários públicos, que acaba exigindo mais recursos direcionados a manutenção de salários, benefícios e pagamento da dívida pública.

Segundo Filho (2017), é de fundamental importância analisar o cenário brasileiro nos últimos anos para compreendermos a oscilação dos valores atribuídos aos impostos no Brasil. A partir do segundo trimestre de 2014, a crise econômica gerada no país ocasionou uma inflação acima de 8% no ano de 2015, elevando a taxa SELIC – Sistema Especial de Liquidação e de Custódia), redução de créditos no mercado, alguns ajustes fiscais, bem como a valorização do dólar, que acabou impactando a importação e uma queda brusca do PIB nacional.

Dessa forma, os impostos ficam excessivos, criando impactos negativos no orçamento de empresas e, dificultando, a competitividade se comparada ao mercado externo, especialmente em nossa região de fronteira seca de Brasil e Paraguai. Ainda, os benefícios fiscais ofertados não são atraentes, especialmente se comparados ao país vizinho, Paraguai.

O Brasil necessita passar por uma reformulação tributária no que tange aos tributos recolhidos pelas empresas, para que estas consigam ingressar no mercado externo de maneira mais competitiva. O gerente executivo de política econômica da CNI (Confederação Nacional da Indústria), Flávio Castelo Branco, argumenta que, o governo possui o dever de buscar alternativas aos problemas tributários existentes no País, sobretudo os efeitos da complexibilidade e acúmulo, para que, dessa forma,

---

<sup>8</sup> <https://epocanegocios.globo.com/Economia/noticia/2019/01/em-2019-brasil-sera-o-pais-que-mais-tributa-empresas.html>. Acesso: 09 de dezembro de 2020

cumpra sua função econômica e social, bem como com o crescimento do PIB (NICACIO, 2018.)

Quando comparamos os gastos de uma empresa que se instala no Paraguai sob o regime da Maquila, os gastos tributários são muito menores e relativamente menos complexos em termos de burocracia do processo de arrecadação.

Isso se dá em razão do grande incentivo ao empreendedorismo, que por uma pequena parte, deve ser atribuído a Horácio Cartes, que foi presidente do Paraguai entre 2013 e 2018, sendo este um empresário que assumiu a presidência sobre o pretexto de ter uma administração empresarial. Uma explicação breve da situação paraguaia:

O avanço paraguaio não aconteceu da noite para o dia. Muitas mudanças se intensificaram a partir de 2013, quando o empresário Horácio Cartes assumiu a presidência do país prometendo fazer uma “administração empresarial”. Mas é uma lei do início dos anos 2000 que tem ajudado o país a atrair investimentos e criar empregos. A Lei de Maquila atribui um imposto de apenas 1% para empresas que abrirem fábricas no país e exportarem 100% da produção. O Paraguai ainda possui um regime trabalhista vantajoso para as empresas, energia elétrica barata e abundante e baixo custo de transportes internacionais por hidrovia (TRISOTTO; 2018; s.p.).

Dessa forma, resta cristalino que o Paraguai é um ponto extremamente chamativo para as empresas e como essa situação difere de seu país vizinho, que possui tributos excessivos em todas as suas esferas e regiões, vez que, nenhum destes é aplicado o suficiente de uma forma que as empresas olhem isto como um retorno, um investimento.

A Maquila por sua vez, é um sistema tributário para empresas que vem sendo poderoso e efetivo para as indústrias e empresas, trazendo efeitos muito positivos aos países. O Paraguai possui grandes taxas de crescimento, tendo em vista este ser um país visto como um fornecedor de produtos de média qualidade. Um comparativo dos demais países do Mercosul, conforme destacado:

A partir do século XXI surge o modelo de industrialização via subcontratação com a criação da Lei de Maquila nº 1.064/97 e o decreto 9585/00. Atualmente são 82 indústrias sob este regime, localizadas em diversos departamentos (CNIME, 2015). Um crescimento econômico que se destaca. Foram exportados USD 66.710.662 no mês de março de 2015, o que significa um crescimento das exportações de 18% comparado com o mesmo período do ano anterior. Os países do MERCOSUL, em especial o Brasil e a Argentina são seu principal destino, representando 83% das exportações por via maquila e 17% são oriundos do resto do mundo. A indústria têxtil representa o segundo setor com 26,6%, atrás somente do setor de auto partes com 28,7%, referente à produção de março de 2015. (BRITO; THEIS; SANTOS; 2017; p.8)

Um reflexo dessa procura foi a instalação de uma comissão que possui o fito de apenas analisar a migração de empresas brasileiras ao Paraguai. Segundo noticiado pelo Senado<sup>9</sup>(2018), o número de empresas que buscam informações sobre o regime paraguaio cresceu 64% (sessenta e quatro por cento) no ano de 2017 em relação ao ano anterior.

A atual situação da legislação do Brasil, no que tange às empresas, deve ser vista como uma grande afronta a ordem econômica estabelecida pela Constituição Federal de 1988, tendo em vista que, a livre iniciativa é indiretamente desestimulada com a alta tributação e a grande burocracia.

Ressalte-se ainda, que o Estado não pode deixar as empresas totalmente livres, em razão disto acarretar em inúmeros conflitos. Todavia, existe uma necessidade de reformular a legislação referente as empresas em geral, tendo como exemplo o Paraguai, que atualmente colhe excelentes frutos, que está levando os empreendedores para lá. A cada 10 (dez) empresas que abrem no Paraguai, em média 7 (sete) são de nacionalidade brasileira (CARNEIRO; 2017; s.p.).

Assim, é necessário encontrar com urgência um equilíbrio em nossa legislação, conforme Eros Grau relata em sua obra livre iniciativa não quer dizer que o Estado não deva se envolver:

Importa deixar bem vincado que a livre iniciativa é expressão de liberdade titulada não apenas pela empresa, mas também pelo trabalho. A Constituição, ao contemplar a livre iniciativa, a ela só opõe, ainda que não exclua, a “iniciativa do Estado”; não a privilegia, assim, como bem pertinente apenas à empresa. É que a livre iniciativa é um modo de expressão do trabalho e, por isso mesmo, corolária da valorização do trabalho, do trabalho livre (GRAU, 2012, p. 203)

Importante ressaltar um termo muito utilizado, o chamado “Custo Brasil”, sendo este, conceituado por Lopez (2002), como tudo aquilo que torna dificultoso os processos e procedimentos empresariais, tornado os mesmos mais ineficientes, lentos e caros.

Em uma entrevista que fora publicada por Zapparolli (2018, p.1), o diretor do Departamento de Competitividade e Tecnologia (DECOMTEC), José Ricardo Roriz Coelho, verbaliza que Custo Brasil:

São custos que afetam todas as empresas, independentemente de sua estratégia e eficiência produtiva e que só podem ser amenizados com

---

<sup>9</sup> <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2018/05/23/instalada-comissao-externa-para-analisarmigracao-de-empresas-para-o-paraguai>. Acesso: 05 de novembro de 2020.

políticas de Estado, que infelizmente não estão sendo colocadas em prática com a urgência que o tema exige.

O Custo Brasil é um termo utilizado genericamente para atribuir os custos das despesas que incidem sobre a produção de produtos, que acabam dificultando e tornando extremamente desvantajoso para o exportador brasileiro colocar seus produtos no mercado nacional e até mesmo internacional. Isso ocorre em razão de diversos fatores aqui já discorridos, como legislação tributária (excesso de impostos e sua complexidade); legislação trabalhista (excesso de contribuições, gerando encargos sociais pesados); institucionais (muita burocracia para abrir e instalar uma empresa); problemas corporativos (sindicalismo extremo, tendo em vista seu amplo poder em nosso país).

No que tange a Burocracia, podemos ressaltar que, alguns serviços oferecidos pelo Governo são muito morosos, apesar de se aparentarem simples quando colocados na perspectiva do cidadão. Conforme aponta o site Boletim Econômico<sup>10</sup>, uma simples mudança de imóvel, confeccionar documentos pessoais, abrir uma empresa no país é extremamente complicado e demorado. Um exemplo disso é a demora de quase 60 (sessenta) dias para abrir um novo empreendimento no país.

Ante todo o exposto, o empresário brasileiro vive numa constante discussão de como mudar a legislação empresarial, ou seja, como tornar os processos menos burocráticos, diminuindo os tributos e incentivando as empresas, pois está ideia de “tirar algo para dar algo em troca” é totalmente distorcida. É necessário incentivar o empresário a instalar sua empresa aqui, vez que, fomentará a economia, criando empregos e aumentando a qualidade de vida da população, pois está ideia de sugar demais os empreendedores só tende a criar efeitos negativos, deixando nosso país cada vez mais distante de uma economia sólida e atrativa no mercado internacional.

### 3.2 A CRIAÇÃO DE UMA ZONA FRANCA COMO FORMA DE EQUIPARAÇÃO AO MODELO PARAGUAIO

Compulsando nossa legislação, é possível verificar 3 (três) tipos de tratamento tributários que podem influenciar diretamente a competitividade industrial

---

<sup>10</sup> <https://www.boletimeconomico.com.br/custo-brasil-o-que-e/> Acesso: 10 de outubro de 2020

e seus investimentos, a saber: 1- Tributação discriminatória; 2- Isenções e 3- Deduções.

Tais tratamentos influenciam da seguinte forma: a) reduzir o valor do tributo a incidir determinado evento (isenção e dedução); b) incidir diretamente sobre situações que deseja desestimular em favor de situações alternativas (tributação discriminatória). Ou seja, os itens 2 e 3 configuram-se como benefícios e incentivos fiscais.

A isenção, item 2, é a forma mais comum e tradicional de incentivo fiscal, caracterizada como a liberação da obrigação do contribuinte em recolher os impostos devidos, de forma parcial ou total. Entretanto, tal benefício é vinculado a algum requisito ou promessa preestabelecidos.

O item 3, dedução, é caracterizado pela concessão do direito de reduzir parte do imposto com a condição de que o recurso correspondente seja aplicado a algum evento relevante.

Por fim, a tributação discriminatória poderá ser associada a qualquer tipo de imposto. Seja por razões fiscais ou não, elas são diferenciadas em sua incidência sobre as atividades econômicas. Outras diferenciações podem ser introduzidas para propósitos meramente políticos ou econômicos.

Para diferenciar isenção e dedução, deve-se entender que, a isenção é a relação entre reduzir o valor do imposto e a materialização de um evento futuro definido qualitativamente. Já a dedução, está vinculada ao valor do benefício e a variável que pretendesse estimular. No que tange a tributação discriminatória, está diferenciada das outras modalidades por duas razões, o impacto é indireto, incidindo diretamente sobre condutas competitivas e não apresenta um custo, pois não há perda efetiva.

Dessa forma, conclui-se que, os incentivos fiscais e a tributação discriminatória afetam diretamente as decisões das empresas, sobretudo no que investir, exportar, produzir, local para se instalar, etc. Os incentivos irão premiar as condutas econômicas, reduzindo o valor do imposto. Já a tributação discriminatória irá penalizar as condutas que competem com as esperadas.

Conforme abordado, o Brasil está muito atrás do Paraguai em relação a instalação e controle das indústrias. Especificamente em nossa região, de fronteira seca entre as cidades de Ponta Porã-BR e Pedro Juan Caballero-PY, os

empresários donos de indústrias de manufatura, optam sem pensar duas vezes em se instalar no Paraguai e utilizar o regime da Maquila.

Durante a confecção do trabalho de conclusão de curso, realizamos uma entrevista com o proprietário e presidente da Empresa Saldanha Rodrigues LTDA – SR, Luiz Antônio Saldanha Rodrigues, empresa que atua no ramo de produtos para a saúde.

A referida empresa possui sua matriz em Manaus-AM, sob o regime da Zona Franca de Manaus. No Paraguai, possui uma filial, também regida por um benefício fiscal, a Lei de Maquila. Durante a entrevista, foi abordado sobre o regime da Maquila e demais questões, destacando o seguinte:

Além de todo o benefício ofertado pela Lei de Maquila, destaca-se o seguinte, o Paraguai é um país considerado de economia fragilizada, obtendo alguns benefícios em relação aos outros países do MERCOSUL. Um destes é o seguinte, para conseguir o certificado de origem, o Paraguai necessita que apenas 40% (quarenta por cento) do que foi produzido tenha o “elemento paraguaio”, diferente dos outros países, que necessitam 60% (sessenta por cento) para a emissão do certificado. (RODRIGUES, 2020, informação verbal).<sup>11</sup>

A parte burocrática para liberação de mercadorias para importação e exportação é muito menor no Paraguai, tendo em vista que a mercadoria é liberada em até 12 (doze) horas, enquanto no Brasil a margem é de até 120 (cento e vinte) horas, 10 (dez) vezes o tempo. (RODRIGUES, 2020, informação verbal).<sup>12</sup>

Há um grande desequilíbrio entre obrigações e direitos no Brasil. Há um grande empecilho de empreender no Brasil, chamando sindicalismo, que tende a criar uma barreira maior para o empresário. No Paraguai não há tantas imposições no que tange as contribuições sociais, diferindo do Brasil. Ademais, a Justiça Trabalhista é muito mais simples, vez que, esta é ágil e justa, dispensando a figura de perito, pois o próprio juiz da causa a realiza *in loco*, sem indução. Não é morosa e tendenciosa. (RODRIGUES, 2020, informação verbal).<sup>13</sup>

No Brasil, há um oceano de contribuições e obrigações tributárias. No Paraguai, uma lagoa. (RODRIGUES, 2020, informação verbal).<sup>14</sup>

Conforme relatado acima, existem diversas desvantagens em produzir no Brasil, além das tributárias, tema do presente trabalho de conclusão de curso. Para

---

<sup>11</sup> Informação concedida pelo proprietário e presidente da Empresa Saldanha Rodrigues -LTDA – SR em 17/11/2020.

<sup>12</sup> Informação concedida pelo proprietário e presidente da Empresa Saldanha Rodrigues -LTDA – SR em 17/11/2020.

<sup>13</sup> Informação concedida pelo proprietário e presidente da Empresa Saldanha Rodrigues -LTDA – SR em 17/11/2020.

<sup>14</sup> Informação concedida pelo proprietário e presidente da Empresa Saldanha Rodrigues -LTDA – SR em 17/11/2020.

tanto, deve ocorrer uma mudança em várias áreas para que possamos alcançar tal igualdade, começando no sistema de arrecadação de impostos.

Para se equipar a Lei de Maquila, deve ser criada em nossa região de Ponta Porã-BR uma Zona de Processamento de Exportação, semelhante a Zona Franca de Manaus. Se entende como Zona Franca, uma localidade ou área que deve receber um tratamento diferente ao do recebido pelo restante do país, sobretudo nas legislações tributárias, jurídicas e aduaneiras. Nesses locais, deverá ser ofertado incentivos fiscais e concessões, com o fito de criar diferenças dos outros locais, atraindo assim investidores.

As empresas instaladas em Zonas Francas podem se beneficiar de formas diferentes, podendo receber isenção total ou parcial de impostos sobre cargas que normalmente seriam aplicadas. Um exemplo: insumos importados que chegam ao país e serão transformados, não estando sujeitos à tributação.

O incentivo fiscal deve ser semelhante ao ofertado na Zona Franca de Manaus, acarretando na renúncia fiscal dos incentivos federais, abrangendo os seguintes tributos: Imposto de Importação (II); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

O Imposto de Importação (II) deverá ocorrer em duas etapas, conforme ocorre na ZFM, tendo seu início na suspensão da cobrança no momento de desembarque aduaneiro, concluindo com a redução de 88% (oitenta e oito por cento) do valor quanto a internação do produto produzido pela indústria para qualquer parte do país.

No que tange ao incentivo fiscal do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), é caracterizado como a suspensão total do imposto devido na importação das matérias primas, insumos e maquinários e a isenção na saída desse produto da fábrica a qualquer ponto do país.

Frise-se que, a referida isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é concedida através da obediência ao processo produtivo básico (PPB), que foi estabelecido pelo Poder Executivo (Lei nº 10.176, de 11 de janeiro de 2001, art. 4º).

No caso de produto final (celular, moto, televisão, etc.), basta atender os dois requisitos para conseguir a isenção, tendo na instalação o projeto industrial aprovado, bem como na operação, cumprir ao processo produtivo básico (PPB). No que tange aos produtos intermediários, será necessário que o referido produto seja elaborado com insumos, matérias primas de produção regional, ou seja, brasileira

(Decreto-lei 1.435, art. 6º), semelhante ao requerido para emissão do certificado do MERCOSUL.

O incentivo na esfera estadual deve recair sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). O tratamento ofertado às indústrias e ao comércio sobre o referido serviço irá privilegiar o Estado do Amazonas e o restante dos estados para que realizem suas exportações de produtos já industrializados para a Zona Franca de Manaus (LYRA, 1996). Devemos citar a restituição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) que é concedida às empresas que fabricam produtos denominados prioritários, sendo que, o estado restitui de maneira parcial o valor do tributo para as empresas que o fabricam, sob a condição de contribuir com o desenvolvimento do referido estado, sob a fiscalização do Conselho de Desenvolvimento da Amazônia.

Ou seja, em relação ao benefício fiscal ofertado pela esfera Estadual, o projeto de Lei que visa implementar uma Zona Franca em nossa região, deverá se basear nas necessidades da região, buscando oferecer isenções a partir de condições específicas do local no qual será instalada a empresa, visando sobretudo o desenvolvimento estadual.

Em relação aos tributos municipais, quais sejam: Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); Imposto sobre Taxas e Serviços de Coleta de Lixo; de Limpeza; de Vias e Logradouros Públicos, bem como taxas de Licença. Estas possuem o prazo de isenção de pagamento de tributos de 10 (dez) anos para as empresas que se instalarem na região ou já instaladas, a contar do momento em que a SUFRAMA, responsável pela Zona Franca, aprovar o projeto.

Por fim, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) não incide sobre exportações de serviços para o exterior do país, bem como aos serviços desenvolvidos em Manaus-AM, conforme dispõe o Art. 2º, Parágrafo único, da Lei nº 2251, de 02 de outubro de 2017.

Apesar de serem tributos diferentes, como ocorre com o ICMS, eles possuem a mesma natureza, podendo o projeto de lei que visa implementar uma zona franca usar como base as referidas isenções em comento.

Os benefícios do COFINS e PIS são determinados por diferentes alíquotas (Lei 10.996, de 15 de dezembro de 2004, Arts. 3º e 4º). Quando o produto sai da Zona Franca de Manaus, internando-se no país, irão ser cobradas alíquotas no

patamar de 3% e 0,65%, respectivamente. Quem adquirir o produto, independente do ponto do país, poderá creditar-se de 4,6% do COFINS e 1% do PIS.

Ante o exposto, passará a existir um crédito presumido de 1,6% do COFINS e 0,35% do PIS. Os referidos incentivos alcançarão tanto os produtos intermediários quanto os produtos finais produzidos na Zona Franca. A única exceção que podemos destacar é a de produção de refrigerantes, que possuem alíquota zero, não gerando qualquer crédito presumido que é concedido aos demais produtos.

A Zona Franca de Manaus impulsionou o crescimento da referida cidade, passando a receber imediatamente após sua implantação uma enorme quantidade de pessoas de várias regiões do país, buscando oportunidades de emprego e renda.

Conforme leciona Figueiredo (2011), nos 30 (trinta) primeiros anos da Zona Franca de Manaus, está se tornou uma cidade-problema, pois teve sua população saltando de 150.000 (cento e cinquenta mil) pessoas em 1967 para 600.000 (seiscentas mil) em menos de 10 (dez) anos. Note-se, dessa forma, que o número de habitantes triplicou rapidamente, consequência de um projeto que visa impulsionar o crescimento de uma região por meio de indústrias.

O tema é tão atual e necessário que podemos citar o exemplo da cidade de Foz do Iguaçu-BR, que faz fronteira com Cidade Del Este-PY, em que o Deputado Giacobbo (PR-PR) por meio do Projeto de Lei 3418/15, propôs a criação de uma Zona Franca na referida região.

Conforme informado no site Câmara de Notícias (2017)<sup>15</sup>, esse projeto busca dotar a cidade brasileira com uma área de livre comércio de importação e exportação, oferecendo benefícios fiscais, administrativos e cambiais idênticos aos ofertados pela Zona Franca de Manaus. A relatora do Projeto, Marinha Raupp, verbaliza que, o referido projeto pode dinamizar uma estratégia para o Brasil, pois a cidade de Foz do Iguaçu-BR é localizada em uma região de fronteira (Brasil, Paraguai e Argentina).

Ressalte-se ainda, que em 2019, a Comissão de Desenvolvimento Regional (CDR) aprovou a tramitação do Projeto de Lei 2.329/2019, em que é proposto a criação de uma Zona de Processamento de Exportação. Este possui quase o mesmo objetivo de uma Zona Franca, pois busca fomentar o investimento produtivo de capital brasileiro ou estrangeiro, aumentando as exportações de bens que

---

<sup>15</sup> <https://www.camara.leg.br/noticias/524318-integracao-nacional-aprova-criacao-de-zona-franca-em-foz-do-iguacu>. Acesso: 10 de outubro de 2020

agregam valor ao produto. O referido projeto é de autoria do Senador Álvaro Dias, conforme noticiado pelo site do Senado (2019).<sup>16</sup>

Ou seja, é necessário que o Governo Brasileiro tenha força necessária para assegurar a atividade plena das empresas que poderão ser instaladas após a criação de uma Zona Franca. O objetivo da referida zona deve ser a redução de custos de implementação, criando estímulos especiais, facilitando a instalação de indústrias, fornecendo toda a infraestrutura necessária, como vias de acesso, energia elétrica, sistema de telecomunicação, policiamento e segurança, etc.

Deverá também, reduzir o custo para transporte de mercadorias. Ademais, a redução de custos salariais, tendo em vista a mobilização de mão de obra abundante e de menor preço, tendo um regime especial no que tange às contribuições sociais.

Ainda, a redução da burocracia e seus entraves, instituindo o Governo mecanismos administrativos que visem facilitar os assuntos relativos à zona franca. Por fim e mais importante, um regime especial em relação aos impostos e tributos devidos, semelhantes aos ofertados pela Zona Franca de Manaus-AM.

### 3.3 A CRIAÇÃO DE UMA ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO COMO FORMA DE SE EQUIPARAR AO PARAGUAI

As áreas de livre comércio são territórios criados pela Lei n. 8.256, de 25 de novembro de 1991, buscando promover o desenvolvimento de cidades de fronteiras internacionais, conforme as analisadas no presente trabalho. Estas oferecem isenção e redução de tributos, como forma de incentivar vantagens atrativas para as empresas e indústrias que desejam se instalar. Quem regula a referida área também é a SUFRAMA, a mesma que regulamenta a Zona Franca de Manaus.

Entretanto, diferente do proposto pelo modelo de Zona Franca, esses incentivos só serão válidos para o comércio dentro da área territorial determinada pela Lei. Podemos citar o exemplo das seguintes cidades: Brasiléia, com extensão a Cruzeiro do Sul e Epitaciolândia (Lei nº 8.857/1994); Santana e Macapá (Lei nº 8.387/1991); Guajará-Mirim (Lei nº 8.210/1991); Bonfim e Boa Vista (Lei nº 8.256/1991).

---

<sup>16</sup> <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2019/10/02/cdr-aprova-zona-de-processamento-de-exportacao-em-foz-do-igacu>. Acesso: 10 de outubro de 2020

A área em comento suspende o Imposto de Produtos Industrializados (IPI), que após, será convertida posteriormente em isenção, observando os requisitos, a saber: destinação do produto e outras condições exigidas para isenção. Quando não observados os requisitos, o Imposto anteriormente suspenso será devido pelo contribuinte, como se não existisse o incentivo.

Dessa forma, a legislação sobre IPI possui regras próprias, diferente do ICMS, o qual deve ser consultado a legislação própria de cada estado. Ainda sobre os benefícios, estes incidem sobre mercadorias estrangeiras da seguinte forma: consumo e venda dentro da área de livre comércio; benefício da pesca, pecuária, recursos minerais, matérias-primas, agropecuária e piscicultura, instalações e operações de atividade turística e serviço de qualquer natureza; exportação e reexportação.

Os incentivos fiscais consistem na suspensão do recolhimento do Imposto de Importação (II); suspensão do Imposto sobre Produto Industrializado (IPI); Suspensão do PIS/PASEP e COFINS e isenção do Imposto sobre Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Entretanto, o grande ponto negativo é que a industrialização e comercialização dos produtos só podem ocorrer dentro da área de livre comércio. Ou seja, se o produto for usado para outra finalidade ou sair da referida área, você perde todos os incentivos, diferente da maquila que objetiva exportar toda a produção para o país em que fica sediada a matriz da empresa beneficiada.

#### 3.4 A INICIATIVA DO PROCESSO LEGISLATIVO PARA CRIAÇÃO DE LEIS NO QUE TANGE A CRIAÇÃO DE UMA ZONA FRANCA E/OU ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO

Para a criação de uma Zona Franca em nossa região de fronteira, é necessário a aprovação de um projeto de Lei. Destaca-se que, a Zona Franca de Manaus foi criada por meio de um Decreto-Lei, sendo que, esta modalidade deixou de ser prevista após a chegada da Constituição Federal da República de 1988, sendo substituída pela Medida Provisória.

A medida provisória é mais simples, prevista na Constituição Federal da República de 1988, no artigo 62. Se trata de um ato de urgência e relevância, sendo um ato unilateral do Presidente da República Federativa do Brasil, possuindo força de lei, a princípio, sem a participação do Poder Legislativo. Esta poderá ser

chamada para discussão e aprovadas em momento posterior. Destaca-se que, se não convertidas em Lei dentro do prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogável por mais 60 (sessenta) dias, serão eliminadas.

No que tange ao Projeto de Lei, a iniciativa em matéria tributária é comum entre o Poder Executivo ou Poder Legislativo. Isso quer dizer que, o projeto de Lei pode surgir no âmbito do parlamento ou emanar do executivo.

Ressalte-se ainda, o artigo 61, § 1º, II, alínea “b” da Constituição Federal de 1988, em que determina a iniciativa privativa do Chefe do Poder Executivo para propor lei em matéria tributária da administração dos territórios. Entretanto, conforme o julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 743480<sup>17</sup>, o Supremo Tribunal Federal (STF) confirmou jurisprudência da Corte, no sentido de não existir reserva de iniciativa ao chefe do Poder Executivo para propor leis que implicam extinção ou redução de tributos, bem como a consequente diminuição de receitas orçamentárias. A referida matéria teve repercussão geral reconhecida, conforme jurisprudência abaixo:

TRIBUTÁRIO. Processo Legislativo. Iniciativa de Lei. 2. Reserva de iniciativa em matéria tributária. Inexistência. 3. Lei municipal que revoga tributo. Iniciativa parlamentar. Constitucionalidade. 4. Iniciativa geral. Inexiste, no atual texto constitucional, previsão de iniciativa exclusiva do Chefe do Executivo em matéria tributária. 5. Repercussão geral reconhecida. 6. Recurso provido. Reafirmação jurisprudência.

(STF – ARE: 743480 MG, Relator: Min. GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 10/10/2013, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-228 DIVULG 19-11-2013 PUBLIC 20-11-2013)

Mesmo que acarretem em diminuição de receitas tributárias, as leis que visam concedem incentivos fiscais como isenções, redução de base de cálculo ou alíquota, remissões, etc., não devem ser enquadradas entre leis orçamentárias, conforme preconiza o artigo 165 da Constituição Federal de 1988.

As leis em matéria tributária se enquadram na regra de iniciativa geral, autorizando qualquer parlamentar (deputado ou senador) a apresentar um projeto de lei o qual o conteúdo consista em revogar, instituir ou modificar tributos.

---

<sup>17</sup>Recurso Extraordinário com Agravo:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4391271&numeroProcesso=743480&classeProcesso=ARE&numeroTema=682>. Acesso em 09/12/2020.

### 3.5 O CUSTO FISCAL DOS INCENTIVOS FISCAIS OFERTADOS POR UMA ZONA FRANCA

Essa parte da pesquisa busca examinar os custos definidos pela perda de receita tributária relacionados a criação de uma Zona Franca em nossa região, por meio de uma renúncia fiscal. Como base, iremos usar a Zona Franca de Manaus, pois é em seu modelo que baseamos a criação desse projeto.

Em nosso país, novos estudos nos conduzem para um multiplicador de fisco abaixo da unidade<sup>18</sup>. Em certos casos, esse multiplicador de gastos é próximo de zero (De Prince, Marçal e Holland, 2016). Dessa forma, o certo é analisar cada real gasto pelo governo para gerar renda.

Foi utilizado parâmetros próximos a partir de resultados das estimações de Possebom (2017). O referido autor utilizou o método de controle sintético para formar dados dos municípios brasileiros no século 20, com o intuito de avaliar os impactos econômicos da Zona Franca de Manaus. Os resultados são positivos e significativos sobre o PIB Total de Serviços per capita e o PIB Real.

Ainda, o autor fez uso de Áreas Comparáveis Mínimas (AMC)<sup>19</sup> para seu controle. Com os resultados, entende-se que, sem a Zona Franca de Manaus, a renda per capita do município seria duas vezes menor do que a coletada.

Ressalte-se ainda, que o conceito multiplicador fiscal não permite a devida avaliação dos gastos do governo sobre salário na indústria ou empregos. Destaca-se o seguinte trecho do artigo referente aos impactos, efetividade e oportunidade da Zona Franca de Manaus:

Ressalte-se que, esses exercícios sofrem imposições. De um lado, por não ter os dados ao longo do tempo, faz uso de valores médios (usando resultados de Possebom, 2017), para o ano de 2010. Já do outro lado, faz uso da arrecadação do próprio estado do Amazonas e não da Zona Franca de Manaus, o que tende a majorar os multiplicadores quando se usa o “gasto tributário líquido”. Os valores devem ser superiores aos observados quando do uso do “gasto tributário total”. Finalmente, registra-se que, o conceito de multiplicador, não permite avaliar efeitos dos gastos do governo sobre emprego ou salário na indústria. Há recorrentes críticas de que a Zona Franca de Manaus gera muitas despesas. A conta divide os gastos tributários e o emprego direto do PIM. De acordo com a SUFRAMA, são 498 (quatrocentos e noventa e oito) projetos aprovados. Sendo que, o

---

<sup>18</sup> Um sumário do tema para o Brasil em Kayo (2018) e a pesquisa mais recente fazendo uso de diversas técnicas econométrica em De Prince, Marçal e Holland (2016).

<sup>19</sup> De acordo com o ensinado pelo Autor: “I use all the MCAs in the Brazilian North Region because this region presents many characteristics that make it very different from other Brazilian regions. First of all, the Amazon Region almost coincides with the North Region, implying that the latter presents an unique environment and, as a consequence, faces very different economic challenges. (Possebom, 2017, pag. 224).

orçamento da União prevê R\$ 25 bilhões de gastos tributários oriundos da Zona Franca de Manaus. Na média, o emprego gerado por esses projetos está em torno de 100 mil postos (caiu para 85 mil nos anos de recessão, mas chegou à 120 mil antes da recessão brasileira). Como o orçamento da União prevê R\$25 bilhões de gastos tributários com a ZFM. Em uma conta simplificada, cada empresa possui em média 200 (duzentos) empregados e ganha, anualmente, R\$ 50 milhões de benefícios fiscais. Cada emprego custa R\$ 250 mil por ano, bem como o rendimento do trabalho no Brasil gira em torno de R\$ 2.218,00 (PNAD/IBGE), considerando ainda o custo da do não-salário da folha em 120% (cento e vinte por cento) cada empresa gasta em média R\$ 56 mil reais por trabalhador anualmente. Entretanto, com base no multiplicador do emprego na indústria de manufatura, o total de emprego gerado (tanto o direto quanto o indireto) é da ordem de 500 (quinhentos) mil. Tendo em vista que orçamento da União prevê R\$ 25 bilhões de gastos tributários com a Zona Franca de Manaus, simplificada, cada empresa gerará em média 1000 (mil) empregos e ganhar, por ano, em média, R\$ 50 milhões em benefício fiscal. Dessa forma, cada emprego custa R\$ 50 mil reais anualmente. Saliente-se ainda, que é um valor alto de subsídio, tendo em vista que o emprego gerado na região custa em média R\$ 56 mil por ano (com base nos padrões médios nacionais). Desta última conta, subtraindo do gasto tributário a arrecadação federal na região, tem-se cerca de R\$12,0 bilhões de “renúncia líquida” com o programa do PIM. Isso reduziria o custo de cada emprego na região para um pouco menos da metade daquelas R\$50 mil/ano. Ou seja, por meio de uma conta bastante simplificada, pode-se inferir que o Governo Federal contribui com 42% da folha de pagamentos das empresas da região. Essa é uma alternativa para avaliação de custo do programa. Não a única. Contudo, essa avaliação é desprovida de efeitos dinâmicos, ou seja, sem avaliações de contrafactuais –como seria a renda da região se não houvesse o PIM, por exemplo, a partir de técnicas econométricas. Conclui-se, que a efetividade e os custos da ZFM possuem mais de uma perspectiva de avaliação. Nesta leitura estritamente quantitativa negligencia-se, ainda, o papel de protetora da floresta Amazônica bem como o seu papel de “imperativo de segurança nacional” associado com a função de integridade do território nacional, dada a complexidade da região e de suas fronteiras. (HOLLAND, 2019)

Dessa forma, o Governo Federal contribui com 42% (quarenta e dois por cento) da folha de pagamentos das empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, acarretando em quase R\$ 12 bilhões de renúncia fiscal.

Com base nos dados contidos no artigo “Os Incentivos Fiscais da Zona Franca de Manaus” do Professor e Coordenador do Núcleo de Tributos José Antônio Schontag, da FGV Projetos, colhidos em 2013, a renúncia fiscal naquele ano ficou compreendida da seguinte forma: Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) no valor de R\$ 12.082.756,63; Imposto de Importação (II) no valor de R\$ 2.287.190,52; PIS+COFINS em R\$ 1.346.229,65, totalizando R\$ 14.369.947,17. Ou seja, próximo do valor estimado pela pesquisa acima citada.

Ante o exposto, apesar da grande renúncia fiscal, o referido polo industrial tem tido certo êxito. Com os indicadores apontados podemos fazer essa constatação, pontuando sobretudo na grande evolução da renda per capita da região metropolitana de Manaus, bem como do próprio Estado do Amazonas. Ainda,

destacando alguns indicadores não apontados como educação, acesso a água e esgoto e índices de desigualdade de renda, que também fizeram parte do crescimento da região.

Ainda sobre o artigo dos impactos, efetividade e oportunidade da Zona Franca de Manaus:

Os incentivos fiscais da União para a ZFM correspondem para esta 8,5% de total dos gastos tributários do país; há algum tempo representava 17%. Mais de 50% desses gastos são destinados para o Sudeste, ficando a região Norte apenas com 11%. Os incentivos fiscais são baseados no imposto sobre produto industrializado (IPI); comparativamente, os incentivos do Sudeste são mais baseados em Confins e PIS. Os investimentos na indústria da região vivem sob a sombra de alterações, sobretudo nas alíquotas do IPI e com a mudança na direção do comércio exterior do país. A região carece de um programa mais amplo, com mais estrutura e regras mais simples para investir a longo prazo, logrando a diversidade produtiva e menor dependência de recursos provindos da União. Uma reforma tributária mais profunda deva extinguir o IPI, bem como a abertura comercial mais rápida, que reduz o imposto sobre importação, podem decretar o fim de todo o parque industrial situado na região da Zona Franca de Manaus. (HOLLAND, 2019)

O programa deve ser usado como base para montar uma região de Zona Franca em nossa região de fronteira entre Ponta Porã-BR e Pedro Juan Caballero-PY, contudo, devemos usar principalmente seus erros como base, em razão de ser um programa muito antigo e com falhas, conforme acima descrito.

Dessa forma, um projeto de lei que visa implementar uma Zona de Processamento de Exportação em nossa região deve ser regido com um simples objetivo, chamar a atenção dos empresários e investidores para nossa região, tendo o seguinte pensamento: após o fim dos incentivos fiscais, as empresas deverão estar preparadas para as contribuições que deverão pagar.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A globalização contribuiu para mudanças significativas em nossa sociedade, sobretudo nas relações do ser humano com o capital, que acabou migrando para outros lugares a fim de produzir mais e vender mais, com menor custo. São diversos os fatores que determinam a escolha de seu local, contudo, um fato se destaca entre todos: o custo de produção.

O custo de produção é o grande diferencial no momento de um empresário escolher o local correto para se instalar, vez que, influenciará diretamente seus lucros e até mesmo na qualidade de seu produto fabricado.

Especialmente em nossa região, acaba ocorrendo uma competição injusta, pois o Paraguai oferece melhores recursos e um plano tributário muito mais concreto e eficiente se comparado ao ofertado pelo Brasil. A Lei de Maquila é organizada para importar componentes e peças de suas matrizes estrangeiras, para que estes tenham seu valor agregado, manufaturando o produto em outro país.

As maquiladoras nada mais são que instrumentos diretamente vinculados ao processo de globalização, que estão puramente a serviço do capitalismo, não se importando com as conseqüentes realidades sociais que isso pode acarretar.

O Paraguai conseguiu com a Lei de Maquila estruturar seu sistema tributário de incentivos de forma a atrair investimentos que geram empregos, capacita sua mão de obra para o trabalho na indústria de transformação, melhora os seus indicadores sociais, a medida que a população economicamente ativa estando empregada, a demanda por serviços do Estado cai exponencialmente e, todos esses fatores positivos para a economia são alcançados sem impactos significativos, especialmente na perspectiva de práticas de concorrência desleal, sobre a indústria nacional daquele país.

Dessa forma, o Brasil precisa encontrar uma forma de se equiparar aos benefícios fiscais ofertados a essas empresas o mais rápido possível, tendo em vista o grande fluxo de indústrias indo para o Paraguai para se beneficiar do referido do programa em comento.

Uma das alternativas é a criação por meio de um projeto de lei de uma Zona Franca, semelhante a estabelecida em Manaus-AM. Destaca-se ainda, a boa

localização da região, que pode escoar os produtos para os grandes centros com muita facilidade e agilidade.

Tendo em vista todas as opções ventiladas neste trabalho para tornar a região mais competitiva tributariamente para as empresas de manufatura, a que mais se destaca é a criação de uma Zona Franca, pois está recebe inúmeros incentivos fiscais que poderão tornar o local muito interessante aos olhos dos empresários.

Entretanto, o processo para tanto é burocrático, pois se trata de uma renúncia fiscal que envolve os três entes principais do modelo federativo de Estado. Ou seja, quem deve aprovar o projeto são as mesmas pessoas que deverão renunciar de uma verba extremamente alta, conforme os dados comparativos de Manaus-AM.

O presente trabalho buscou apresentar as diferenças tributárias, contudo, chegou à seguinte conclusão: mesmo que futuramente possamos igualar os benefícios ofertados pela Maquila, ou até mesmo oferecer um regime tributário melhor, ainda teremos outros problemas estruturais.

Ocorre que, o custo de energia no Brasil é muito maior que no Paraguai, mesmo sendo a energia vinda da mesma hidrelétrica, conforme os dados apresentados no presente trabalho. A legislação trabalhista paraguaia é muito mais simples e menos tendenciosa que a brasileira.

Desse modo, é possível concluir que a pesquisa obteve êxito ao demonstrar que o problema vai além de uma mera questão legal de incentivos e renúncia fiscal. Há também fatores culturais, geográficos, educacionais, etc. Durante a entrevista com o proprietário e presidente da Empresa Saldanha Rodrigues LTDA – SR, Luiz Antônio Saldanha Rodrigues, indústria maquiladora pioneira na fronteira Ponta Porã/Pedro Juan Caballero, foi indagado sobre a possibilidade do Brasil se equiparar ao Paraguai, que respondeu que isso nunca vai acontecer, pois o Brasil até pode se equiparar ao Paraguai no que tange ao regime fiscal de incentivos, contudo, a cultura é totalmente diversa e segundo sua experiência o fator positivo está para os paraguaios.

Ou seja, apesar do grande problema e entrave ocasionado pela nossa legislação tributária, esta não é por si só o único problema, pois há outros meios que devem ser explorados para solucionar um problema estrutural.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVARENGA, Darlan. **Empresas gastam 1.958 horas e 60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária, apontam pesquisas**. G1 Globo, 2017. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/empresas-gastam-1958-horas-e-r-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas.ghtml>> Acesso em: 10/10/2020

AMAZONAS (Estado). **Lei n. 2.826**, de 29/09/2003. Disponível em: <<http://www.sefaz.am.gov.br>>. Acesso em: 20/11/2020.

AMAZONAS (Estado). **Lei n. 2.879**, de 31/03/2004. Disponível em: <<http://www.sefaz.am.gov.br>>. Acesso em: 20/11/2020.

AMAZONAS (Estado). **Lei n. 2.826**, de 29/09/2003. Disponível em: <<http://www.sefaz.am.gov.br>>. Acesso em: 20/11/2020.

SUSSEKIND, Arnaldo. **Instituições de Direito do Trabalho**”, ed. Ltr, 11 ed. p. 129.

Barral, W. & Sá Barreto, A. (2010). **Desoneração tributária e o regime de Drawback**. Revista Brasileira de Comércio Exterior (RBCE), 102 (1), 50-58.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 37 de 18 de novembro de 1966**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0037compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037compilado.htm)> Acesso em: 10/10/2020

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em: 10/10/2020

BRASIL. **Decreto nº 6.759 de 5 de fevereiro de 2009**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm)> Acesso em: 10/10/2020

BRASIL. **Lei n. 10.865**, de 30/04/2004. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/legislacao/lei10865.htm>>. Acesso em: 20/11/2020.

BRASIL. **Lei n. 11.196**, de 30/11/2005. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/legislacao/lei11196.htm>>. Acesso em: 20/11/2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.435 de 16 de dezembro de 1975**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1435.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1435.htm)> Acesso em: 10/10/2020

BRASIL. **Lei nº 11.196 de 21 de novembro de 2005**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Lei/L11196.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11196.htm)> Acesso em 10/10/2020

BRASIL. **Lei nº 2251 de 02 de outubro de 2017**. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/issqn-iss-manaus-am>> Acesso em 10/12/2020.

BRASIL. **Lei nº 8.402 de 8 de janeiro de 1992**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8402.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8402.htm)> Acesso em: 10/10/2020

BRITO, Vivian Costa; THEIS, Ivo Marcos; SANTOS, Gilberto Friedenreich. **PARAGUAI, DESENVOLVIMENTO E INDÚSTRIA MAQUILADORA DE EXPORTAÇÃO**. Disponível em: Acessado em 05/12/2020.

BRASIL. **Lei nº 10.996 de 15 de dezembro de 2004**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato20042006/2004/lei/l10996.htm#:~:text=1%C2%BA%20Fica%20exclu%C3%ADda%2C%20para%20fins,do%20ano%2Dcalend%C3%A1rio%20de%202004.](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato20042006/2004/lei/l10996.htm#:~:text=1%C2%BA%20Fica%20exclu%C3%ADda%2C%20para%20fins,do%20ano%2Dcalend%C3%A1rio%20de%202004.)> Acesso em 07/12/2020.

BRASIL. **Lei nº 8.256 de 25 de novembro de 1991**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1989\\_1994/L8256.htm#:~:text=LEI%20No%208.256%2C%20DE%2025%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201991.&text=Cria%20%C3%A1reas%20de%20livre%20com%C3%A9rcio,Roraima%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAsncias.](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1989_1994/L8256.htm#:~:text=LEI%20No%208.256%2C%20DE%2025%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201991.&text=Cria%20%C3%A1reas%20de%20livre%20com%C3%A9rcio,Roraima%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAsncias.)> Acesso em 07/12/2020.

BRASIL. **Lei n. 8.387**, de 30/12/1991. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br>>. Acesso em: 20/11/2020.

BASTOS, Celso Ribeiro. Incentivos Fiscais – Zona Franca de Manaus – Parecer. **Cadernos de direito tributário e finanças públicas**, 22/167-83, citação p. 168. São Paulo, Centro de Estudos Tributários, Resenha Tributária, 1998.

COELHO, Guimar. **Tributos sobre o comércio exterior**. São Paulo: Aduaneiras, 2006.

CRESTA, J. **Las remesas y su contribución al crecimiento económico: el canal de la inversión**. Asunción: Obei; Cadep, 2013. Disponível em: <<http://goo.gl/7rrWdo>>. Acesso em: 20/11/2020.

CASTELLI, T. **Os estados soberanos e a realidade da integração regional informal: o papel das multinacionais como agentes do processo de regionalização – o caso Brasil/Paraguai**. In: SIMPÓSIO INTERNACIONAL PENSAR E REPENSAR A AMÉRICA LATINA, 3., São Paulo, 2016. Anais... São Paulo, 2016.

CARNEIRO, Mariana. BRASILEIROS ABREM 7 DE CADA 10 INDÚSTRIAS NO PARAGUAI. Disponível em: Acessado em 05/12/2020.

**CDR aprova zona de processamento de exportação em Foz do Iguaçu Fonte: Agência Senado.** Agência Senado, 2019. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2019/10/02/cdr-aprova-zona-de-processamento-de-exportacao-em-foz-do-igauacu/>> Acesso em: 06/12/2020

**Decreto n. 4543**, de 26/12/2002 (RA). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 20/11/2020.

**Decreto n. 4544**, de 26/12/2002 (RA). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 20/11/2020.

**DRAWBACK.** Receita Federal, 2014. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/regimes-e-controles-especiais/regimes-aduaneiros-especiais/drawback#tratamento>> Acesso em: 10/10/2020

DE PRINCE, D.; MARÇAL, E. F.; & HOLLAND, M. (2016). **Is Government Spending Effective in Brazil? An Empirical Analysis**. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2906454>> Acesso em 05/12/2020.

FIGUEIREDO, Aguinaldo. **História do Amazonas**. Manaus: Editora Valer, 2011.

FILHO, Fernando de Holanda Barbosa. **A crise econômica de 2014/2017**. Disponível em:<[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S010340142017000100051#aff1](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S010340142017000100051#aff1)>. Acesso: 05/11/2020.

ÉPOCA NEGÓCIOS: **Em 2019, Brasil será o país que mais tributa empresas**. ECONOMIA. 2019. Disponível em: <<https://epocanegocios.globo.com/Economia/noticia/2019/01/em-2019-brasil-sera-o-pais-que-mais-tributa-empresas.html>>. Acesso em: 10/12/2020.

FREITAS C., SANTO M., CAVALCANTE A., SANTO F. SILVA J. **Vantagens e Desvantagens da opção pelo Simples Nacional: análise em uma empresa de serviços médicos**. Disponível em: <<https://eventos.set.edu.br/congenti/article/view/9635/4311>> Acesso em 10/10/2020

**FADEFE: Empresas vão investir 16 bilhões até 2032**. Sindifisco, 2019. Disponível em: <<http://www.sindifisco-ms.org.br/noticias/fadefe-empresas-vaio-investir-r-16-bilhoes-ate-2032/2711>> Acesso em: 10/10/2020

Folloni, A. P. (2005). **Tributação sobre o comércio exterior**. (1a ed.). São Paulo: Dialética.

FURLAN, Valéria. Fundamentos constitucionais da Zona Franca de Manaus. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* (Coord.). **Tributação na Zona Franca de Manaus**. São Paulo: MP, 2008.

GlobalPetrolPrices. **Preço de combustível, preços da electricidade**. Disponível em: <https://pt.globalpetrolprices.com/Paraguay.>>.. Acesso em: 29 de janeiro de 2021.

GRAU, Eros Roberto. **A ORDEM ECONÔMICA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988**. 15ªed; São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

GILPIN, Robert, and Jean M. Gilpin. **The Political Economy of International Relations.**

Princeton University Press, 1987. JSTOR, Disponível em <2020www.jstor.org/stable/j.ctt19wcct3> Acesso em 08/12/2020.

GUANDALINI, Bruno e ZANELATO FILHO, Paulo José. **Operações no Paraguai para o fim de exportação.** Considerações jurídicas de novos horizontes aos empresários brasileiros. In Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 16, nº 2894, 4 jun. 2011. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/19267>. Acesso em: 20/11/2020.

HAMADA, Koichi. *Na economic analysis of the duty-free zone.* **Journal of International Economics**, v. 4, p. 224-241, 1974.

HOLLAND, Marcio. **Zona franca de Manaus impactos, efetividade e oportunidades.** Disponível em: <https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos\_fgv\_zonafranca\_manaus\_abril\_2019v2.pdf >Acesso em: 08/12/2020.

**Integração Nacional aprova criação de zona franca em Foz do Iguaçu.** Agência Câmara de Notícias, 2017. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/524318-integracao-nacional-aprova-criacao-de-zona-franca-em-foz-do-iguacu/> Acesso em: 06/12/2020

**Instrução normativa RSB nº 1.291 de 19 de setembro de 2012.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=38657>> Acesso em: 10/10/2020.>

**IRPJ – Lucro Real.** Portal Tributário, 2013. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/guia/lucro\_real.html > Acesso em: 10/10/2020

**IRPJ – Lucro Presumido.** Portal Tributário, 2013. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/guia/lucro\_presumido\_irpj.html>. Acesso: 09/10/2020

Ikeda, D. (2016). **Constituição do Crédito Tributário no Drawback**. Âmbito Jurídico, 19 (146). Disponível em: <[https://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=16974&revista\\_caderno=26](https://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=16974&revista_caderno=26)> Acesso em 10/10/2020

JUNGES, Catia. **Paraguai reinventa economia e vai de “primo pobre” a estrela da América Latina**. Notícia. Jornal Gazeta do Povo, 24 jan. 2017. Disponível em: <<https://www.gazetadopovo.com.br/politica/republica/paraguai-reinventa-economia-e-vai-de-primo-pobre-a-estrela-da-america-latina-6k7nm8k52792th72ue1028irw/>>. Acesso em: 20/11/2020.

JENKINS, Hatice; JENKINS, Glenn. *Incidende of the WTO anti-discrimination rules on Corporation income taxation*. **Queen’s Economics Department Working Paper**, n. 1123, Canada, 2007.

LYRA, Flávio Tavares de. **Os incentivos Fiscais à Indústria da Zona Franca de Manaus: Uma Avaliação (Relatório Final)**. Rio de Janeiro- RJ: IPEA, 1995.

LEY Nº 1064. **De la Industria Maquiladora de Exportación**. Assunção (DC), 1997.

PARAGUAI. **Decreto nº 9585**, 17 de julio de 2000. Por el cual se reglamenta la Ley 1.016/97 “De Maquila”.

MAGALHAES CASADO, Johny Henrique. **A Lei da Maquila como instrumento de desenvolvimento do Paraguai**. 2017. Disponível em: <<http://www.cih.uem.br/anais/2017/trabalhos/4169.pdf>>. Acesso em: 20/11/2020.

MLENEK, Cristiano. **Recof sistema de controle e competitividade**. Disponível em: <<https://core.ac.uk/download/pdf/225574781.pdf>> Acesso em 10/10/2020.

MAIA, Camila. **Preço da energia no mercado à vista atinge R\$ 505,18 em todo o país**. Disponível em: <<https://valor.globo.com/empresas/noticia/2018/06/22/preco-da-energia-no-mercado-a-vista-atinge-r-50518-em-todo-o-pais.ghtml>>. Acesso em: 29 de janeiro de 2021.

MATHIAS, Rafael Vieira. **Análise da gestão aduaneira como fator para o desenvolvimento sócio-econômico da região Sul Catarinense**. Disponível em:

<<https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos13/4918304.pdf>> Acesso em 10/10/2020.

MARTINE A., RAMOLHO V. **Agressividade tributária e sustentabilidade empresarial no Brasil.** Disponível em: <<http://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2366/1957>> Acesso em 10/10/2020

MOTA T., AMARAL C. **Fomento ao desenvolvimento econômico a partir da possibilidade dos incentivos a exportação através do regime aduaneiro especial – Drawback.** Disponível em: <<https://ojs.ufgd.edu.br/index.php/videre/article/view/1985/2097>> Acesso em 10/10/2020

NASCIMENTO, A.M.; REGINATO, L. (org.). **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional.** São Paulo: Atlas, 2007.

NASCIMENTO, Alessandra. **Paraguai atrai empresas brasileiras e argentinas através do Maquila.** Disponível em: <<http://www.usuport.org.br/Opiniao/300/Paraguai-atrai-empresasbrasileiras-e-argentinas-atraves-do-Maquila>>. Acesso em: 20/11/2020.

NICACIO, Adriana. **CNI apresenta agenda para aumentar a competitividade do Brasil.** 2018. Disponível em: <<https://noticias.portaldaindustria.com.br/noticias/competitividade/cni-apresentaagenda-tributaria-para-aumentar-a-competitividade-do-brasil/>>. Acesso: 05/11/2020.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro. **Contabilidade Tributária**, 3ª ed. São Paulo: Saraiva 2009.

Receita Federal. **REGIMES E CONTROLES ESPECIAIS ESPECIASI DRAWBACK.** 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/regimes-e-controles-especiais/regimes-aduaneirosepeciais/drawback>>. Acesso: 09 de dezembro de 2020.

PARAGUAI. Ley nº 2421, 11 de julio de 2004. **De Reordenamiento administrativo y de adecuación fiscal.**

POHLMANN, Marcelo, **Contribuição ao estudo da classificação interdisciplinar da pesquisa tributária e do impacto da tributação na estrutura de capital das empresas no Brasil.** Disponível em: <[https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-24102008-151826/publico/MarceloPohlmann\\_TESE.pdf](https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-24102008-151826/publico/MarceloPohlmann_TESE.pdf)> Acesso em 10/10/2020

PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão de incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* (Coord.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal.** São Paulo: MP, 2007.

POSSEBOM, Vítor. (2017). **Free trade zone of Manaus: an impact evaluation using the Synthetic Control Method.** Revista Brasileira de Economia, 2017, 71(2), 217-231.

REZENDE A., DALMACIO F., RATHKE A. **Avaliação do impacto dos incentivos fiscais sobre os retornos e as políticas de investimento e financiamento das empresas.** Disponível em <<https://bu.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/6460/Rezende-Dalm%C3%A1cio-Rathke>> Acesso em: 10/10/2020

**RECOF E RECOF-SPED.** Portal Thomson Reuters. Disponível em: <[\*\*RODRIGUES,\*\* Luiz Antônio Saldanha Rodrigues. A Maquila Paraguaia. \[Entrevista cedida a Elvis Assis Amaral e João Vitor Galo Nunes. Pedro Juan Caballero-PY, 17/11/2020.](https://www.thomsonreuters.com.br/pt/tax-accounting/comercio-exterior/recof-sped.html#:~:text=Requisitos%20para%20manuten%C3%A7%C3%A3o&text=Industrializar%20pelo%20menos%2070%25%20(setenta,vigor%20(RECOF%2DSPED))>. Acesso em: 10/10/2020</a></p>
</div>
<div data-bbox=)

**SISCOMEX. DADOS OFICIAIS DRAWBACK.** 2019. Disponível em: <<http://www.siscomex.gov.br/informacoes/regimes-aduaneiros/drawback/dados-oficiais-de-drawback/>> Acesso: 09/12/2020.

SOUZA R., FRANCO A., SOUZA A., SILVA J. **Contabilidade tributária simples nacional**: teórica: simplificação. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade, Gramado – RS, 2008

SUFRAMA. **Superintendência da Zona Franca de Manaus**. Modelo Zona Franca de Manaus. Disponível em: [http://www.suframa.gov.br/suframa\\_principal.cfm](http://www.suframa.gov.br/suframa_principal.cfm). Acesso em: 07/12/2020.

SCHONTAG. José Antônio. **OS INCENTIVOS FISCAIS DA ZONA FRANCA DE MANAUS**. Disponível em <  
[https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/shontag\\_incentivosfiscais\\_pt.pdf](https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/shontag_incentivosfiscais_pt.pdf)  
 > Acesso em: 07/12/2020.

TRISOTTO, Fernanda. **COMO O BRASIL ACABOU COM MENOS CRÉDITO NO MERCADO DO QUE O PARAGUAI**. Disponível em:  
 <<http://www.gazetadopovo.com.br/politica/republica/como-o-brasil-acabou-com-menoscredito-no-mercado-do-que-o-paraguai-9ah2aahd8y0khga343q8jqbbg>>. Acesso em 05/12/2020.

TATIANE, Carla. **Fadefe: maior programa de incentivos fiscais de MS deve gerar 12 mil novos empregos**. Governo do Mato Grosso do Sul, 2018. Disponível em:  
 <[http://www.ms.gov.br/fadefe-maior-programa-de-incentivos-fiscais-de-mato-grosso-do-sul-deve-gerar-12-mil-novos-empregos/#:~:text=Campo%20Grande%20\(MS\)%20%2D%20Criado,empresas%20o u%2074%2C76%25%20dos](http://www.ms.gov.br/fadefe-maior-programa-de-incentivos-fiscais-de-mato-grosso-do-sul-deve-gerar-12-mil-novos-empregos/#:~:text=Campo%20Grande%20(MS)%20%2D%20Criado,empresas%20o u%2074%2C76%25%20dos)> Acesso em: 10/10/2020

VARSANO R., PESSOA E., SILVA N., AFONSO J., ARAUJO E., RAIMUNDO J. **Uma análise da carga tributária no Brasil**. Disponível em:  
 <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2439>> Acesso em 10/10/2020

**VOCÊ SABE O QUE É DRAWBACK?**. Portal Tributário. Disponível em:  
 <<http://www.portaltributario.com.br/guia/drawback.html>> Acesso em: 10/10/2020

WARTH, Anne. **Itaipu gera disputa entre Brasil e Paraguai**. O Estadão, São Paulo, 08 de março de 2019, 04:00. Disponível em:<  
<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,itaipu-gera-disputa-entre-brasil-e->

paraguai,70002747280#:~:text=Hoje%2C%20a%20tarifa%20m%C3%A9dia%20residencial,valor%20%C3%A9%20de%20US%24%2051.>. Acesso em: 03/12/2020.

ZAPAROLLI, Domingos. **Custo Brasil**. 2018. Disponível em: <http://sictel.org.br/?p=5420>. Acesso em: 05/11/2020.

## APÊNDICE A – ROTEIRO DA ENTREVISTA

**NOME:**

**CARGO:**

**RAZÃO SOCIAL OU NOME FANTASIA DA MAQUILADORA:**

**RAMO DE ATUAÇÃO:**

**TEMPO DE FUNCIONAMENTO:**

**QUANTO AO REGIME DA MAQUILA:**

- 1) Quais são os fatores positivos e negativos de se investir no Brasil? (energia, mão de obra, infraestrutura, escoamento de mercadoria, legislação trabalhista e tributária).
- 2) Quais são os fatores positivos e negativos de se investir no Paraguai? (energia, mão de obra, infraestrutura, escoamento de mercadoria, legislação trabalhista e tributária).
- 3) Existem fatores (positivos ou negativos) que acima não foram citados que influenciam diretamente o empresário em investir em ambos os países? Se sim, quais?
- 4) Em sua visão, o Brasil precisa dar ênfase em suas políticas públicas para atrair investidores estrangeiros?
- 5) Quais os principais fatores que o estimularam a instalar a empresa no Paraguai além da Lei de Maquila?
- 6) No que tange a logística utilizada para escoar suas mercadorias, esta é viável em termos de custos?

**7)** Em sua opinião, o quanto o Paraguai ganha ofertando tantas facilidades para os empresários estrangeiros?