



O Regime Aduaneiro Especial de Drawback Como um Instrumento Estratégico de Competitividade Para a Redução de Custos

Cristiane Krüger

UFSM – Universidade Federal de Santa Maria
cristiane.kruger@ufsm.br

Karine Vargas Pereira

UFSM – Universidade Federal de Santa Maria
vargaskarine3@gmail.com

Bruno Trombini Dorneles

UFSM – Universidade Federal de Santa Maria
brunotd@bol.com.br

Cláudia de Freitas Michelin

UFSM – Universidade Federal de Santa Maria
claudia.micheli@ufsm.br

ISSN: 1984-6266

Recebimento:

04/06/2020

Aprovação:

17/08/2020

**Editor responsável pela
aprovação do artigo:**

Dra. Nayane Thays Kespi Musial

**Editor responsável pela edição do
artigo:**

Dra. Nayane Thays Kespi Musial

Avaliado pelo sistema:

Double Blind Review

A reprodução dos artigos, total ou parcial,
pode ser feita desde que citada a fonte.

Resumo

Nesta pesquisa objetivou-se analisar a viabilidade de adesão ao regime especial de Drawback como redutor de custos em um frigorífico de bovinos. Para atender o objetivo estipulado, especificamente, buscou-se identificar os requisitos necessários para adesão ao Drawback, comparar o resultado da tributação tradicional com a adoção do Drawback, verificar a adequabilidade do uso e demonstrar a viabilidade ou não da utilização do regime especial de Drawback. O referencial teórico foi ancorado na legislação tributária nacional e na gestão de custos. Em relação aos procedimentos metodológicos a pesquisa é aplicada, com abordagem essencialmente qualitativa e descritiva. A obtenção dos dados se deu por meio de pesquisa documental e de entrevistas semiestruturadas. A análise dos dados foi realizada inicialmente por análise documental, seguida da análise de conteúdo categorial que resultou em categorias como viabilidade, vantagens e dificuldades. Os resultados documentais mostraram que o Drawback efetivamente reduz a carga tributária dos insumos de exportação no frigorífico pesquisado. Concomitantemente, os resultados categoriais evidenciaram aumento do fluxo de caixa e redução dos custos, no entanto, dificuldades como o desconhecimento sobre o regime e as exigências de operacionalização dificultam a sua adesão.



PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM
CONTABILIDADE
MESTRADO E DOUTORADO

DOI:

<http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v11i3.74343>

A partir da triangulação dos dados documentais com a análise de conteúdo concluiu-se que a adesão ao Drawback para o frigorífico pesquisado é viável. O estudo contribui para a tomada de decisão, demonstrando o Drawback como uma possibilidade de redução de custos e acarretando maior competitividade no mercado exterior, servindo de base para posteriores pesquisas.

Palavras-chave: Incentivo fiscal; Gestão tributária; Exportação.

DRAWBACK SPECIAL CUSTOMS REGIME AS A COMPETITIVENESS STRATEGIC INSTRUMENT FOR THE REDUCING COSTS

ABSTRACT

This research aimed to analyze the feasibility of accession to the special Drawback regime as a cost reducer in cattle frigorific. In order to meet the stipulated objective, specifically, we sought to identify the necessary requirements for adherence to Drawback, compare the result of traditional taxation with the adoption of Drawback, verify the suitability of use and demonstrate the feasibility or not of using the special Drawback regime. The theoretical framework has anchored in national tax legislation and cost management. Regarding the methodological procedures the research is applied, with essentially qualitative approach and descriptive. Data were obtained through documentary research and semi-structured interviews. Data analysis was initially performed by document analysis, followed by categorical content analysis that resulted in categories such as feasibility, advantages and difficulties. The documentary results showed that Drawback effectively reduces the tax burden of export inputs in the frigorific. At the same time, the categorical results showed an increase in cash flow and a reduction in costs, however, difficulties such as lack of knowledge about the regime and the operational requirements hinder their adherence. From the triangulation of document analysis with content analysis it was concluded that adherence to Drawback for the frigorific is viable. The study contributes to decision making, presenting Drawback as a possibility of cost reduction and leading to greater competitiveness in the foreign market, and serves as a basis for further research.

Keywords: Tax Incentive; Tax Management; Exportation.

1 Introdução

Com o processo da globalização e a evolução tecnológica nos anos 90 obteve-se o avanço de intercâmbio cultural e comercial entre as nações, fortalecendo o comércio internacional (Laux & Vier, 2018). Para Krugman, Obstfeld e Melitz (2015) os países ingressaram no mercado internacional buscando suprir necessidades internas de produtos e serviços. Essa internacionalização contribui para o desenvolvimento econômico, a estabilidade empresarial, a diluição de riscos e evita a diminuição da demanda, da produção e do faturamento das organizações (Krugman, Obstfeld & Melitz, 2015).

No Brasil, as empresas enfrentam diferentes tipos de barreiras frente à internacionalização, o que desfavorece o ingresso ou manutenção neste nicho (OECD, 2009). Além dos problemas de infraestrutura nos portos existem problemas relacionados aos custos tributários, dificuldades nos mecanismos de ressarcimento ou transferência de impostos, entraves burocráticos, demora do desembaraço aduaneiro, dentre outros obstáculos operacionais que desestimulam o ingresso no mercado exterior (Laux & Vier; 2018).

Deste modo, para as empresas se manterem competitivas no mercado global é preciso gestão de custos e planejamento tributário vantajosos. Isso envolve fatores que podem agregar ao preço final do produto,

como os tributos incidentes, o que reflete na manutenção de um produto competitivo no mercado (Dallacorte & Zeni, 2015). Nesse sentido, Dallacorte e Zeni (2015) consideram que as empresas cobiçam estratégias legais que proporcionem um menor ônus tributário e que podem garantir a permanência no mercado econômico, como a adoção de regimes especiais de tributação.

Dentre os diferentes regimes de tributação e a dificuldade de internacionalização, o governo brasileiro instituiu um regime aduaneiro especial de tributação, o Drawback, que é um incentivo à exportação da produção de empresas brasileiras (Brasil, 1966). Esse regime é capaz de desonerar os exportadores sob o aspecto financeiro, concedendo suspensão, isenção ou restituição de tributos aos importadores e exportadores, podendo ser considerado um incentivo financeiro (Pirett, Pirett & Cezarino, 2019; Almeida et al., 2018).

No cenário econômico do agronegócio a Organização das Nações Unidas para Agricultura e Alimentação - FAO revela que o Brasil deverá assumir a liderança mundial na exportação agrícola a partir de 2024 (FAO, 2017). Em 2018 o Brasil se consolidou como o maior exportador mundial de carne bovina (ABIEC, 2019). Para Aurélio Neto (2018), o país apresenta competitividade no comércio internacional de carnes, tendo ainda potencial para ampliar a sua participação no mercado mundial, o que pode ser impulsionado pela utilização do Drawback. Nesse contexto, questiona-se: qual a viabilidade de adesão ao regime especial de Drawback como redutor de custos em um frigorífico de bovinos?

Para responder a problemática levantada, objetiva-se analisar a viabilidade de adesão ao regime especial de Drawback como redutor de custos em um frigorífico de bovinos. Especificamente almeja-se: i. identificar os requisitos necessários para adesão ao regime especial de Drawback; ii. comparar o resultado da tributação tradicional com a adoção do regime especial de Drawback; iii. verificar a adequabilidade do uso do regime especial de Drawback na indústria pesquisada; e, iv. demonstrar a viabilidade ou não da utilização do regime especial de Drawback no frigorífico pesquisado.

A pesquisa justifica-se por ter a possibilidade de contribuir para a gestão de custos e tributária da empresa pesquisada, reduzindo tributos e conseqüentemente os custos dos produtos destinados à exportação. Para Jesus et al. (2018), a adoção do regime aduaneiro de Drawback pode gerar benefícios com relação a redução da carga tributária para empresas industriais exportadoras, influenciando nos custos dos produtos vendidos.

Além disso, o estudo contribui para a gestão no frigorífico pesquisado, pois a adoção do Drawback pode reduzir custos e facilitar a ampliação no mercado exterior com melhores preços e maior competitividade (Ianchovichina, 2005). Dentre os diversos benefícios do Drawback cita-se: redução de custos, expansão de mercados externos e melhoria da eficiência produtiva. Apesar de benéfico, Pirett, Pirett e Cezarino (2019) apontam que esse regime é pouco utilizado pelas empresas brasileiras, no Rio Grande do Sul apenas 460 empresas utilizaram o Drawback em 2018 (MDIC, 2019), o que motiva a realização desta pesquisa.

Ainda, o estudo apresenta contribuições teóricas e práticas que reforçam a sua realização. Quanto aos aspectos teóricos a pesquisa pode contribuir para o avanço da literatura sobre regimes especiais de tributação, por se tratar de uma pesquisa científica aplicada. Quanto aos aspectos práticos, a pesquisa traz contribuições para a tomada de decisão no frigorífico pesquisado, bem como, servir de base para demais entidades que perpassam por situação semelhante, vislumbrando no Drawback uma alternativa. Ademais diferentes estudos como o dos autores Santos, Cardoso e Toledo e Filho (2004); Olivo e Zilli (2014); Fabris (2017); Almeida et al. (2018); Bart e Dörr (2017) e Pirett, Pirett e Cezarino (2019) revelam que pesquisar sobre o Drawback é uma temática contemporânea o que também justifica a pesquisa.

2 Regime especial de Drawback

O Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior – MDIC, no ano de 1966 instituiu o regime aduaneiro especial de Drawback, que possibilita importações de mercadorias com tributos desonerados

desde que, vinculadas a um compromisso de exportação (MDIC, 2013). Ao longo do tempo, as modificações na legislação, bem como o aperfeiçoamento das tecnologias de informação e comunicação, possibilitaram a evolução do regime até chegar no modelo atual de Drawback integrado que, permite também, a desoneração de tributos na aquisição de insumos no mercado interno (MDIC, 2013).

Drawback é um termo que Faro e Faro (2010, p. 125) descrevem com o significado de “sacar de volta”. Trata-se, de um estímulo às exportações, capaz de imprimir competitividade ao produto brasileiro (Faro & Faro, 2010). Esse mecanismo, de fomento às exportações, permite que as empresas brasileiras exportem com suspensão ou isenção no âmbito da Secretaria de Comércio Exterior – SECEX e restituição no âmbito da RFB, com o objetivo de proporcionar redução no custo dos produtos vendidos ao exterior, viabilizando ao exportador brasileiro competir em igualdade de condições com produtos similares de outros países (Segre, 2018).

O Drawback traz benefícios às empresas, tanto industriais como comerciais, no qual permite reduzir os custos relacionados à tributação dos insumos necessários para a produção da mercadoria a ser exportada, melhorando a concorrência do produto brasileiro (MDIC, 2013). Além disso, o Drawback pode implicar em redução de até 71,6% sobre o valor da importação e de 36,6% sobre aquisição da mesma mercadoria no mercado interno, descontado o valor do ICMS em ambos os casos (MDIC, 2013).

Conforme prevê a Portaria SECEX n. 23 (2011), compete ao Departamento de Operações de Comércio Exterior - DECEX a concessão do regime de Drawback, compreendidos os procedimentos que tenham por finalidade sua formalização, bem como o acompanhamento e a verificação do adimplemento do compromisso de exportar. Portanto, cabe ao DECEX a competência de fiscalizar os documentos de concessão, regularidade e confirmação de que o processo de exportação sob o regime especial está ocorrendo de forma efetiva.

Ainda na Portaria SECEX n. 23 (2011) são elencados os tipos de operações com mercadorias a serem utilizadas no processo de fabricação de novos produtos, do qual poderá ser concedido o regime aduaneiro especial de Drawback. Nesse sentido, na Tabela 1 constam as operações que refletem na concessão do Drawback.

Tabela 1: Operações que refletem na concessão do Drawback

OPERAÇÕES	CARACTERIZAÇÃO
Transformação	Exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, da qual se obtenha uma nova espécie.
Beneficiamento	Modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto.
Montagem	Consiste na reunião de produto, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal.
Recondicionamento	Exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização.
Acondicionamento	Ocorre quando se altera a apresentação do produto, pela colocação de embalagem, ainda que em substituição da original. Exceção de quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de produto; a) entende-se como “embalagem para transporte”, a que se destinar principalmente a tal fim; se constituir em caixas, caixotes, engradados, sacaria, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nela empregada, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional; e ter capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido no varejo, aos consumidores.

Fonte: Elaborado pelos autores a partir da SECEX (2011)

Além das operações elencadas na Tabela 1, a Portaria SECEX n. 23 (2011) complementa que o Drawback também pode ser concedido a mercadorias para beneficiamento no País e posterior exportação; matéria-prima, produto semielaborado ou acabado, utilizados na fabricação de mercadoria exportada ou a

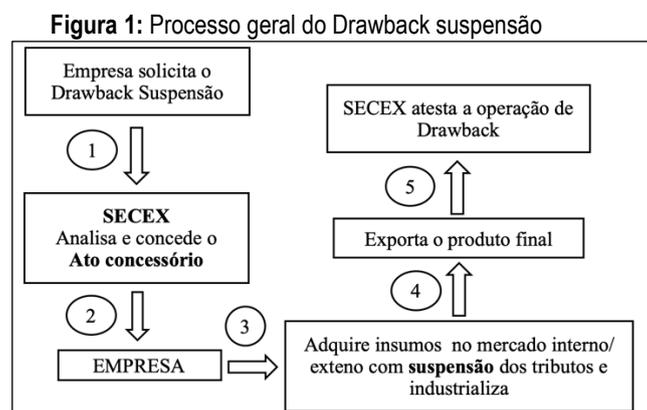
exportar; peça, parte, aparelho e máquina complementar de aparelho, de máquina, de veículo ou de equipamento exportado ou a exportar.

Elenca ainda, mercadorias destinadas à embalagem, acondicionamento ou apresentação de produto exportado ou a exportar, desde que propicie, comprovadamente, uma agregação de valor ao produto final; animais destinados ao abate e posterior exportação; e matéria-prima e outros produtos que, embora não integrando o produto a exportar ou exportado, sejam utilizados em sua industrialização, em condições que justifiquem a concessão (SECEX, 2011).

As portarias conjuntas da RFB e SECEX n. 3 e n. 467 (2010) direcionam que na concessão do Drawback Integrado é possível comprar mercadorias também no mercado interno com a isenção ou suspensão do pagamento de tributos se comprovada a posterior exportação, uma vez que antes o regime apenas compreendia a situação de importação de insumos. Conforme determina a Portaria SECEX n. 23 (2011), o regime aduaneiro especial de Drawback pode ser aplicado nas modalidades de Drawback integrado suspensão e Drawback integrado isenção, além disso, a RFB (2019) prevê o Drawback restituição. Neste estudo contemplou-se a modalidade suspensão, apresentada a seguir.

2.1 Drawback suspensão

O Drawback suspensão, para Faro e Faro (2010, p. 126), possibilita que o interessado “realize a importação dos produtos a serem beneficiados ou utilizados na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra mercadoria, para venda externa com a suspensão dos tributos incidentes por ocasião do desembaraço aduaneiro na importação”. A Portaria conjunta RFB e SECEX n. 467 (2010) se estende sobre a aquisição de mercadorias no mercado interno para emprego ou consumo de produto a ser exportado. A Figura 1 esquematiza o processo geral de funcionamento do regime de Drawback integrado suspensão.



Fonte: Elaborado pelos autores a partir da SECEX (2011)

A Figura 1 exemplifica como funciona o processo do Drawback suspensão de modo geral, compreende desde a solicitação feita pela empresa até a comprovação pela SECEX. Logo, dentro do mercado interno a empresa solicita o Drawback suspensão ao SECEX, a secretaria analisa e concede o ato concessório de habilitação. A empresa, antes de adquirir insumos, informa ao fornecedor que ela possui ato concessório de suspensão dos tributos e então o fornecedor emite a nota fiscal com suspensão dos impostos incidentes sobre a operação (MDIC, 2013).

A abrangência do regime e modalidades acontece antes da exportação do produto final, os insumos importados ou adquiridos no mercado interno sob amparo do regime, de forma combinada ou não, devem ser submetidos a, pelo menos, um dos processos de industrialização como: transformação, beneficiamento, montagem, recondicionamento, acondicionamento (MDIC, 2013). Também, atinge as mercadorias para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado e mercadorias para emprego em reparo, criação, cultivo ou atividade extrativista a ser exportado (MDIC, 2013).

Para o MDIC (2013), a principal característica dessa categoria de Drawback é a suspensão dos tributos incidentes, tanto nas importações quanto nas aquisições do mercado interno, sobre insumos utilizados na industrialização de produto a ser exportado. Além disso, essa modalidade de Drawback não discrimina os seguimentos econômicos, não faz distinção da qualificação do beneficiário, nem faz restrição quanto à destinação do produto final (MDIC, 2013). Vazquez (2009, p. 118) menciona que “a concessão do regime é condicionada ao adimplemento do compromisso de exportar, no prazo estipulado, produtos na quantidade e valor determinado, industrializados com a utilização das mercadorias a serem importadas”.

3 Procedimentos Metodológicos

Para a realização deste trabalho, diante do objetivo proposto – Analisar a viabilidade de adesão ao regime especial de Drawback na gestão de custos de um frigorífico de bovinos – a metodologia da pesquisa foi classificada como aplicada, com a adoção de abordagem caracterizada como qualitativa. Também se classificou como descritiva, compreendendo como técnicas de pesquisa a pesquisa documental e a realização de entrevistas.

Quanto à natureza, a pesquisa foi classificada como aplicada, pois, objetivou gerar conhecimento para a aplicação prática, visando à solução de problemas específicos (Prodanov & Freitas, 2013). O estudo teve por intuito verificar a redução de custos relacionados a exportação da produção em um frigorífico de bovinos, mediante a viabilidade ou não de utilização de um regime especial de tributação, o Drawback, o que implica em uma pesquisa aplicada.

Este estudo se classificou como qualitativo, pois a abordagem utilizada visou compreender a perspectiva dos indivíduos sobre os fenômenos que os rodeiam, suas experiências, pontos de vista, opiniões, ou seja, como os participantes percebem subjetivamente sua realidade (Sampieri, Collado & Lucio, 2013). Nesta pesquisa entrevistou-se seis indivíduos com conhecimento sobre Drawback.

No que tange aos objetivos a pesquisa se classificou como descritiva, que para Cervo e Bervian (2003) é caracterizada por observar, registrar, analisar e correlacionar fatos sem manipulá-los, procurando descobrir a sua relação e conexão com outros, sua natureza e características. O que converge à concretização da pesquisa a partir da descrição dos requisitos para adesão ao Drawback na empresa pesquisada, bem como, levando em consideração a possibilidade ou não de utilização desse regime especial de tributação na gestão organizacional.

Quanto aos procedimentos técnicos o estudo é classificado como pesquisa documental e entrevista. A característica da pesquisa documental refere-se a fonte da coleta de dados que está restrita a documentos da empresa pesquisada, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias (Lakatos & Marconi, 1991). A pesquisa documental como estratégia metodológica foi escolhida devido a utilização de documentos próprios da empresa pesquisada, como demonstrativos contábeis e relatórios gerenciais. Esses documentos foram necessários para investigar e demonstrar a redução ou não dos custos quanto da utilização do regime aduaneiro de Drawback.

Já a técnica de entrevista enseja o questionamento direto das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer (Gil, 2002). Por meio desse tipo de procedimento técnico obteve-se dados sobre as características e opiniões de determinados indivíduos, utilizando-se de instrumentos de pesquisa, como o roteiro de entrevista

(Fonseca, 2002). Neste estudo foram realizadas entrevistas no intuito de suprir informações e de compreender as perspectivas e experiências dos indivíduos da área de contabilidade da empresa pesquisada e fora dela a respeito da viabilidade de adoção do Drawback.

A coleta de dados deste estudo considerou documentos e indivíduos. Para a coleta dos dados deste estudo atenta-se para a distinção dos dados documentais e de entrevistas. Inicialmente foram coletados os dados documentais, contemplando documentos internos da indústria pesquisada. O período abrangido pela pesquisa documental refere-se ao ano de 2018, definido por conveniência pelos pesquisadores, tendo em vista a possibilidade de obtenção de todos os dados necessários para a análise.

O frigorífico pesquisado, após convite formal, disponibilizou relatórios de cunho gerencial, contendo os custos de produção e os tributos incidentes na produção e comercialização dos principais produtos exportados para o período pesquisado. Também, foram obtidos os relatórios contábil-financeiros do ano de 2018, sendo Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado, no intuito de verificar o percentual de exportação da empresa e impostos a recuperar. Tendo em vista a preservação do anonimato não são divulgadas informações que remetam a nomenclatura do frigorífico pesquisado.

Num segundo momento foram realizadas entrevistas semiestruturadas com indivíduos da empresa pesquisada e fora dela. A escolha das unidades de análise ocorreu por conveniência dos pesquisadores e teve como requisito ter conhecimento sobre Drawback. Os entrevistados deveriam ter prévio conhecimento sobre os procedimentos de exportação, gestão de custos e planejamento tributário, relacionados ao regime especial de tributação pesquisado.

A seleção dos entrevistados ocorreu por indicação e por conveniência, de acordo com o descrito por Anderson, Sweeney e Williams (2007) a seleção de unidades de análise por conveniência tem a vantagem de permitir que a escolha e a coleta de dados sejam relativamente fáceis, tendo em vista a disponibilidade e a participação dos entrevistados como objetos de experiência por pouco ou nenhum custo.

O roteiro de entrevistas foi elaborado a partir do referencial teórico contemplado e levou em consideração os resultados obtidos na análise documental, por meio da qual se buscou aprofundar a análise sobre a viabilidade de adesão ao Drawback na entidade pesquisada. As entrevistas ocorreram a partir de contato prévio com os indivíduos selecionados, sendo que seis concordaram em participar da pesquisa, dos quais cinco possuem graduação em Ciências Contábeis. Todos os entrevistados ocupam cargos de liderança, o que se entende que contribui para o estudo, tendo em vista que são funções estratégicas na empresa. As entrevistas ocorreram no mês de outubro de 2019, foram realizadas individualmente a partir da aplicação do roteiro de entrevistas, no local de preferência de cada entrevistado e tiveram duração superior a trinta minutos. As entrevistas foram gravadas e posteriormente transcritas na íntegra.

A análise de dados tem como objetivo organizar e sumarizar os dados de tal forma que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto para investigação (Gil, 2002). Neste estudo a análise é segregada em análise dos dados da pesquisa documental e das entrevistas. Os dados obtidos por meio da análise documental foram tabulados em planilha eletrônica e analisados por meio de tabelas, na qual se buscou atender o objetivo levantado.

Após apuração do custo foi realizada a identificação dos critérios contributivos do frigorífico em estudo, momento em que se verificou a adequabilidade do uso do regime especial de Drawback diante do que a legislação determina. A partir da adoção do Drawback realizou-se o cálculo do custo dos produtos exportados. Com os valores obtidos comparou-se o resultado da tributação já utilizada diante da adoção do Drawback.

Em seguida foram analisadas as entrevistas. Após a transcrição aplicou-se a técnica de leitura flutuante que proporcionou o conhecimento prévio dos textos. Para Richardson (2011) esta técnica viabiliza o conhecimento prévio do material coletado, as primeiras orientações e impressões a respeito das mensagens dos documentos. Posteriormente, os textos transcritos foram analisados por meio de análise de conteúdo, especificamente análise categorial (Bardin, 2011). A análise categorial é estruturada a partir dos relatos dos entrevistados, sendo as categorias de análise estabelecidas de forma a representar, a partir da frequência de

aspectos similares entre os relatos da maioria dos entrevistados, similitudes entre suas perspectivas e experiências e sua percepção sobre o assunto que está sendo estudado (Bardin, 2011).

Considerando as diferentes fontes utilizadas para a coleta e análise de dados, assim como a dimensão do estudo e visando proporcionar fidedignidade utilizou-se a técnica de triangulação de dados. Segundo descreve Maxwell (1996) a triangulação reduz o risco de que as conclusões de um estudo reflitam viés ou limitações próprios de um método, o que conduz a resultados mais credíveis. Yin (2016) afirma que as conclusões do estudo tendem a se basear na triangulação dos dados das diversas fontes, essa convergência pode aumentar a credibilidade e confiabilidade do estudo.

A triangulação para Patton (2002) pode ser de fontes de dados (triangulação de dados), entre os diferentes avaliadores (triangulação do investigador), de perspectivas para o mesmo conjunto de dados (triangulação da teoria), e, dos métodos (triangulação metodológica). Na perspectiva deste estudo utilizou-se a triangulação de dados, que para Patton (2002), é um estudo que combina os dados tanto documentais como aqueles obtidos por meio de entrevistas.

4 Análise dos Dados

A análise e discussão dos resultados é segregada em análise documental, análise de conteúdo e triangulação dos dados, apresentadas a seguir.

4.1 Análise Documental

A análise documental contempla uma breve caracterização do frigorífico de bovinos pesquisado, respeitando o sigilo requerido, bem como os requisitos para o Drawback modalidade Suspensão (modalidade definida para análise de viabilidade tendo em vista as características atuais da indústria), apuração de custos e a comparação de resultados sem e com a adesão ao Drawback.

4.1.1 Caracterização do frigorífico pesquisado

O frigorífico pesquisado iniciou suas atividades em 1935 no sul do Brasil, como um pequeno açougue em um mercado público. Anos depois, em 1983, houve a aquisição de uma planta fabril em solo gaúcho, desde então a empresa passou por etapas de crescimento e aperfeiçoamento de sua estrutura física, operacional e administrativa. A partir de 2005, foi realizada uma ampliação das instalações industriais o que proporcionou aumento na produtividade e o alcance ao mercado exterior.

Dentre os diferentes mercados internacionais que a empresa atende, a ampliação e modernização da estrutura fabril concederam ao frigorífico a possibilidade de exportar para a União Europeia. O capital da empresa pesquisada é nacional e fechado, composto por alguns sócios. No que se refere à estrutura operacional, a empresa conta com a colaboração de aproximadamente 1.200 funcionários, distribuídos entre matriz e filial, sendo considerada uma empresa de grande porte. A empresa possui foco em qualidade e por isso concentra-se em apenas uma planta frigorífica, que garante controle total do processo.

O frigorífico dispõe de contabilidade própria para atender todas as demandas legais e gestão de custos, pois, nota-se um conjunto diversificado no seu rol de produtos. Quanto ao enquadramento tributário a empresa encontra-se no lucro real. Nesse sentido, no frigorífico pesquisado aproximadamente 9% do faturamento total de 2018 correspondeu aos produtos exportados, o que representa uma receita bruta anual de aproximadamente

60 milhões de reais. Em busca de responder o problema de pesquisa e atender os objetivos deste estudo dar-se-á direcionamento para a análise documental, alicerçada nos produtos que são exportados.

4.1.2 Requisitos para o Drawback suspensão

O regime de Drawback Suspensão permite às empresas exportadoras, ou que comercializam suas mercadorias para indústrias exportadoras, reduzirem seus custos tributários e de tarifas por meio de um compromisso assumido com os órgãos anuentes em comercializar seus produtos de forma direta ou indireta para o mercado externo, tendo em contrapartida, a possibilidade de adquirir totalmente ou parcialmente insumos para a transformação, beneficiamento, montagem, renovação ou acondicionamento.

Uma vez que o frigorífico em estudo pretenda solicitar a adesão ao regime aduaneiro de Drawback, deve então enquadrar-se nos tipos de operações que refletem na concessão do Drawback. Para isso, na Tabela 2 foram analisados os custos necessários para a fabricação dos produtos a serem exportados. Sendo assim, observou-se o enquadramento na operação de acondicionamento, do qual consiste na alteração da apresentação do produto pela colocação das embalagens.

Diante disso, verificou-se por meio dos mapas de custeio fornecidos pelo frigorífico que as embalagens que se enquadram na operação com mercadorias que levam a concessão do Drawback são caixa de papelão, embalagem a vácuo, etiqueta interna, etiqueta externa e testeira do qual se encontram detalhadas na Tabela 3.

Observando as diferentes modalidades de Drawback existentes, constatou-se por conveniência dos pesquisadores que a melhor opção para o frigorífico é a modalidade Drawback integrado suspensão na condição de aquisição no mercado interno. Essa modalidade é simples e direta, sendo a suspensão de impostos providos sobre as mercadorias adquiridas no mercado interno a serem utilizadas na industrialização de produtos que devem ser exportados.

Os pesquisadores definiram para a empresa pesquisada o enquadramento no Drawback integrado suspensão no mercado interno, limitando-se no estudo ao Drawback intermediário suspensão/isenção devido à impossibilidade de acesso aos mapas de custeios e linhas de produção dos fornecedores do frigorífico em estudo.

Para esta pesquisa não se considerou a modalidade de Drawback integrado suspensão na importação, pois a empresa pesquisada ainda não importa insumos, bem como, não se tem conhecimento de empresa fornecedora no exterior para os insumos necessários, como caixas, testeiras e etiquetas. Outrossim, os pesquisadores não detêm de capacidade técnica para consulta dos insumos que são adotados pela indústria pesquisada, o que inviabilizou a modalidade de Drawback integrado suspensão na importação.

Para a modalidade Drawback integrado suspensão no mercado interno a suspensão dos tributos acontece no exato momento da compra de insumos e a empresa deve se comprometer com a exportação do produto final. O Drawback é solicitado diretamente à SECEX por meio do Siscomex Drawback Web que pode ser acessado via página na internet do MDIC.

Para a concessão, a SECEX observa a relação entre o insumo adquirido e o produto a ser exportado, o histórico da empresa e o valor agregado das exportações, ou seja, se a exportação gerou benefícios financeiros. As principais funções do sistema são: o registro de todas as etapas do processo de concessão do Drawback em documento eletrônico (solicitação, autorização, consultas, alterações, baixa), tratamento administrativo automático nas operações parametrizadas e acompanhamento das importações e exportações vinculadas ao sistema.

O Ato Concessório é emitido em nome da empresa industrial ou comercial, que, após realizar a importação ou compra no mercado interno da matéria prima, envia a mercadoria a estabelecimento para industrialização, devendo a exportação do produto ser realizada pela própria detentora do Drawback.

A empresa deve, tanto na modalidade de isenção como na de suspensão de tributos, utilizar o Relatório Unificado de Drawback para informar os documentos registrados no Siscomex, tais como o Registro de Exportação, a Declaração de Importação, o Registro de Exportação Simplificado, bem como manter em seu poder as Notas Fiscais de compra no mercado interno. A partir da apresentação dos requisitos necessários para a adesão ao Drawback integrado suspensão no mercado interno, apresenta-se a seguir a apuração dos custos com essa modalidade de regime especial de tributação.

4.1.3 Apuração de custos

Na Tabela 2 apresenta-se um detalhamento contemplando custos com matéria-prima (MP), juntamente com os gastos gerais de fabricação (GGF) e as embalagens necessárias para a expedição e exportação dos produtos. Por fim consta o custo total do processo produtivo para cada produto exportado no ano de 2018.

Tabela 2: Detalhamento do custo do processo produtivo.

Produtos	Quantidade vendida (Kg)	Custo com MP (R\$)	GGF (R\$)	Embalagens (R\$)	Custo Total (R\$)
Acém	1.068.697	8.977.056,48	377.677,59	274.599,41	9.629.333,48
Paleta	1.082.561	11.507.620,03	671.187,62	416.118,20	12.594.925,85
Musculo	765.577	7.303.604,20	751.337,23	323.367,90	8.378.309,32
Coxão duro	350.207	4.051.900,66	168.099,60	153.354,65	4.373.354,91
Lagarto	244.929	3.132.635,90	198.392,11	71.413,14	3.402.441,15
Estômago	391.860	-	1.340.161,27	102.895,94	1.443.057,21
Coxão Mole	174.349	2.592.562,49	90.661,23	67.810,65	2.751.034,37
Patinho	96.819	1.392.259,09	50.345,95	49.652,00	1.492.257,04
Tendão	107.875	-	122.977,16	19.520,40	142.497,55
Omaso	152.552	-	536.982,69	29.359,14	566.341,83
Carne Industrial	125.254	-	235.477,41	24.586,86	260.064,27
Recorte	97.875	707.635,02	12.723,73	19.530,37	739.889,12
Retículo	31.278	-	74.129,76	6.990,65	81.120,41
Aorta	27.483	-	72.553,88	7.092,27	79.646,15
Peito	34.920	213.010,54	123.266,75	6.342,23	342.619,52
Nervo	64.089	-	157.018,98	14.036,42	171.055,40
Gordura	29.437	-	4.121,22	7.042,90	11.164,12

O regime aduaneiro especial de drawback como um instrumento estratégico de competitividade para a redução de custos.

Língua	6.888	-	7.163,93	2.030,01	9.193,94
Rabada	3.003	-	2.973,43	2.278,92	5.252,34
Abomaso	27.005	-	15.122,96	6.124,19	21.247,15
Total	4.882.658	39.878.284,41	5.012.374,50	1.604.146,24	46.494.805,13

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 2, considera-se que a MP corresponde apenas à carne advinda dos bovinos abatidos no frigorífico, por isso, os produtos que se diferem dos cortes de carne não apresentam custos com MP, como por exemplo Nervo, Rabada, Retículo e Tendão, sendo considerados subprodutos. Os GGF's são todos aqueles gastos indiretos do processo produtivo de fabricação, como a água e a energia elétrica, necessários para no processo produtivo e que requerem um rateio entre os diferentes produtos produzidos. Por fim, consideram-se as embalagens, insumos utilizados para acondicionar e etiquetar os cortes para exportação.

Adiante, na Tabela 3, demonstra-se a apuração de tributos incidentes na aquisição de embalagens.

Tabela 3: Apuração dos tributos incidentes na aquisição de embalagens

Insumos	Custo total de aquisição (R\$)	ICMS (R\$)	PIS (R\$)	COFINS (R\$)
Caixas de papelão	808.688,70	56.608,21	13.343,36	61.460,34
Embalagem a vácuo	764.054,97	53.483,85	12.606,91	58.068,18
Etiquetas internas	14.750,04	1.032,50	243,38	1.121,00
Etiqueta externa	8.326,22	582,83	137,38	632,79
Etiqueta testeira	8.326,22	582,83	137,38	632,79
Total	1.604.146,15	112.290,22	26.468,41	121.915,10

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 3 consta o valor correspondente às embalagens adquiridas no ano de 2018 e os respectivos impostos incidentes sobre a operação de compra. O frigorífico pesquisado, que é gerido pelo regime do Lucro Real, conforme Leis 10.637/02 e 10.833/03, está submetido a não cumulatividade do PIS e da COFINS, portanto, ao adquirir insumos poderá se utilizar do crédito na compra, as alíquotas do imposto não cumulativo são de 1,65% para o PIS e 7,6% para o COFINS.

Dentro da aquisição desses insumos está ainda o ICMS, conforme prevê a legislação do RICMS-RS/97, Livro I, art. 23, inciso XL, a carne resultante de abate de bovinos terá sua base de cálculo reduzida, resultando em uma carga tributária de 7%. Além disso, com base no art. 29 da Lei n. 10.637/02, o IPI é suspenso para estabelecimento industrial alimentício.

Os insumos que se enquadram nas operações que sofrem impacto a partir da concessão do Drawback integrado suspensão no mercado interno estão elencados na Tabela 4, na qual receberam suspensão dos impostos de PIS e COFINS, tributos que são abrangidos pelo regime aduaneiro especial pesquisado.

Tabela 4: Apuração do custo de aquisição com o Drawback

Insumos	Custo total de aquisição (R\$)	ICMS (R\$)
Valor caixas de papelão	733.885,08	51.371,95
Valor embalagem a vácuo	693.379,88	48.536,59
Valor Etiquetas internas	13.385,66	937,00
Valor Etiquetas externas	7.556,05	528,92
Valor Etiquetas testeira	7.556,05	528,92
Total	1.455.762,72	101.903,39

Fonte: Dados da pesquisa

A partir da apuração dos custos com a aquisição de insumos como caixa de papelão, embalagens e etiquetas que recebem o benefício da suspensão de PIS e COFINS, vislumbra-se na Tabela 4 os valores referentes ao custo de aquisição deduzidos das alíquotas de PIS e COFINS, que representam o somatório de 9,25. Observa-se, comparando as Tabelas 3 e 4, que o ICMS permanece e que a partir da adesão ao regime especial de tributação Drawback seu valor é reduzido.

Na Tabela 5 detalham-se os custos dos produtos exportados pelo frigorífico a partir da adesão ao Drawback suspensão, ressalta-se que se considerou os valores utilizados para o ano de 2018.

Tabela 5: Detalhamento de custos do processo produtivo com o Drawback

Produtos	Quantidade vendida	Custo com MP	GGF	Embalagens	Custo Total
Acém	1.068.697	8.977.056,48	377.677,59	249.198,97	9.603.933,04
Paleta	1.082.561	11.507.620,03	671.187,62	377.627,26	12.556.434,91
Musculo	765.577	7.303.604,20	751.337,23	293.456,36	8.348.397,79
Coxão duro	350.207	4.051.900,66	168.099,60	139.169,35	4.359.169,60
Lagarto	244.929	3.132.635,90	198.392,11	64.807,42	3.395.835,43
Estomago	391.860	-	1.340.161,27	93.378,06	1.433.539,33
Coxão Mole	174.349	2.592.562,49	90.661,23	61.538,17	2.744.761,89
Patinho	96.819	1.392.259,09	50.345,95	45.059,19	1.487.664,23
Tendão	107.875	-	122.977,16	17.714,76	140.691,92
Omaso	152.552	-	536.982,69	26.643,42	563.626,11
Carne Industrial	125.254	-	235.477,41	22.312,58	257.789,98
Recorte	97.875	707.635,02	12.723,73	17.723,81	738.082,56
Retículo	31.278	-	74.129,76	6.344,01	80.473,77
Aorta	27.483	-	72.553,88	6.436,24	78.990,12

O regime aduaneiro especial de drawback como um instrumento estratégico de competitividade para a redução de custos.

Peito	34.920	213.010,54	123.266,75	5.755,58	342.032,87
Nervo	64.089	-	157.018,98	12.738,05	169.757,03
Gordura	29.437	-	4.121,22	6.391,43	10.512,65
Língua	6.888	-	7.163,93	1.842,23	9.006,16
Rabada	3.003	-	2.973,43	2.068,12	5.041,54
Abomasso	27.005	-	15.122,96	5.557,70	20.680,66
Total	4.882.658	39.878.284,41	5.012.374,50	1.455.762,71	46.346.421,59

Fonte: Dados da pesquisa

Ao comparar a Tabela 2 (Detalhamento do custo do processo produtivo) com a Tabela 5 (Detalhamento de custos do processo produtivo com o Drawback), percebe-se que na primeira a empresa desembolsa impostos na aquisição dos insumos no montante de R\$ 1.604.146,15, no entanto, o frigorífico por se tratar de uma indústria de alimentos obtém créditos de PIS e COFINS.

Ao analisar o Balanço Patrimonial de 2018 verificou-se que o frigorífico se encontra com excesso de créditos a recuperar (PIS e COFINS), atualmente ao adquirir insumos, ele detém o direito a crédito e na venda para o mercado externo tem o benefício da alíquota zero sobre o PIS e COFINS - impostos dos quais a empresa conseguiu se enquadrar dentro dos requisitos necessários do Drawback suspensão. Sendo assim, atualmente a empresa não consegue recuperar o esforço do desembolso total na aquisição dos insumos.

Já na segunda, Tabela 5 (Detalhamento de custos do processo produtivo com o Drawback), ao aderir ao Drawback suspensão no mercado interno o frigorífico ao adquirir insumos auferiu a suspensão dos impostos de PIS e COFINS, observando-se uma diminuição no desembolso para R\$ 1.455.762,72, logo, percebe-se uma economia no custo de aquisição das embalagens a qual demonstra que a empresa deixou de desembolsar R\$ 148.383,53, resultando em uma economia financeira, o que se mostra mais vantajoso diante da obtenção de créditos que conforme descrito não são recuperados. Adiante compararam-se esses resultados.

4.1.4 Comparação de resultados

Na Tabela 6 é demonstrado um comparativo de valores levando em consideração os totais auferidos pelo frigorífico ao longo do ano de 2018 quanto às receitas e os custos, em contrapartida aos totais que o frigorífico poderia alcançar se aderisse ao Drawback, na qual consta a receita bruta descontando-se os custos com MP, GGF e embalagens.

Tabela 6: Comparativo de valores

Itens	Sem Drawback (R\$)	Com Drawback (R\$)
Receita bruta de vendas	60.524.941,00	60.524.941,00
Custo total com matéria prima	-39.878.284,41	-39.878.284,41
Custo total com os gastos gerais de fabricação	-5.012.374,50	-5.012.374,50
Custo total com caixas de papelão	-808.688,79	-733.885,08

Custo total com embalagens a vácuo	-764.054,97	-693.379,88
Custo total com etiqueta externa	-14.750,04	-13.385,66
Custo total com etiqueta interna	-8.326,22	-7.556,05
Custo total com etiqueta testeira	-8.326,22	-7.556,05
Total	14.030.135,85	14.178.519,37

Fonte: Dados da pesquisa

Diante do comparativo (Tabela 6) percebe-se que com a aplicação do Drawback o frigorífico obteria no ano de 2018 uma economia de aproximadamente R\$ 148 mil no resultado final. Esse valor representa aproximadamente 1% do resultado total o que reflete em 9,25% sobre a aquisição das embalagens e poderia ser investido em melhorias na instituição. Além do mais, ao longo do ano de 2018 o frigorífico obteve em exportações 9% de sua receita, já para o ano de 2019, diante de um mercado global aquecido para a carne brasileira, esse percentual será ultrapassado, o que resultaria em uma economia ainda maior com a adesão ao Drawback.

4.2 Análise de conteúdo

A análise de conteúdo foi realizada com ênfase em categorias. A análise categorial é estruturada a partir dos dados obtidos nas diferentes fontes, entrevistas e manual. As categorias de análise foram estabelecidas de forma a representar, a partir da frequência de aspectos similares entre os relatos da maioria dos entrevistados, similitudes entre suas características comportamentais e sua percepção sobre o fenômeno que está sendo estudado (Bardin, 2011). Inicialmente apresenta-se as unidades de análise, seguida da percepção dos entrevistados sobre a adesão ao Drawback e as categorias de análise: viabilidade, vantagens e dificuldades.

4.2.1 Unidades de análise

As unidades de análise correspondem aos sujeitos entrevistados escolhidos por conveniência dos pesquisadores e que deveriam, como requisito, ter conhecimento sobre Drawback. Na Tabela 7 são caracterizados os entrevistados no que se refere a idade, o sexo, o grau de instrução, o cargo ocupado e o tempo de atuação profissional.

Tabela 7: Apresentação dos entrevistados.

Ent.	Idade	Sexo	Grau de Instrução	Função	Tempo de Atuação
E1	41	M	Bacharel em Ciências Contábeis e Mestre em Engenharia de Produção.	Gerente de Custos	14 anos
E2	31	M	Bacharel em Ciências Contábeis possui conhecimento em sistemas de informação e programação.	Controlador da produção	5 anos
E3	28	F	Bacharel em Ciências Contábeis e Pós-Graduada em Gestão Fiscal e Tributária.	Supervisora Fiscal	5 anos e meio
E4	61	M	Bacharel em Ciências Contábeis, Especialista em Auditoria.	Auditor	40 anos

O regime aduaneiro especial de drawback como um instrumento estratégico de competitividade para a redução de custos.

E5	23	F	Graduado em Administração	Analista de Exportação	5 anos
E6	32	M	Bacharel em Ciências Contábeis	Contador	2 anos

Fonte: Dados da pesquisa

A partir da Tabela 7 complementa-se que o E1 atua há 14 anos na empresa pesquisada, iniciando como consultor e assumindo a gerência de custos há dez anos, possui formação superior em Contabilidade com mestrado em Engenharia de Produção. Os entrevistados E2, E3, E4 e E6 são graduados em Contabilidade, acrescenta-se que o E3 possui Pós-Graduação em Gestão Fiscal e Tributária e atua na empresa pesquisada como Supervisora Fiscal há um ano. O E4 detém de Especialização em Auditoria, área na qual atua há 40 anos. A E5 e o E6 atuam em uma Metalúrgica que utiliza o Drawback. A E5 é Graduada em Administração e atualmente está cursando MBA em Gestão de Comércio e Negócios Internacionais.

4.2.2 Percepção dos entrevistados sobre a adesão ao drawback

O Drawback conforme determina o MDIC (2013) é um incentivo fiscal às empresas exportadoras, no qual traz benefícios que reduzem custos dos insumos necessários para a produção. Corroborando Faro e Faro (2010) afirmam que esse mecanismo de estímulo às exportações é capaz de imprimir competitividade ao produto brasileiro frente ao comércio internacional. Diante da importância da utilização do Drawback para empresas exportadoras, extraíram-se os relatos de todos os entrevistados que evidenciaram a percepção deles sobre o assunto:

“Minha percepção é que ele pode auxiliar no processo de produção com a redução do custo.”
E1

“Minha concepção é que o fisco ele tenta restituir as empresas de certa forma sobre essa carga tributária que a gente não consegue se aproveitar.” E2

“O Drawback é um regime especial de tributação do qual beneficia a redução de custos na aquisição de materiais secundários empregados na fabricação dos produtos exportados através da suspensão, isenção ou restituição dos tributos federais como PIS e COFINS.” E3

“Este regime favorece os exportadores na medida em que suspende ou elimina os tributos que normalmente incidem sobre os insumos utilizados na industrialização dos produtos exportados. Embora a maior parte desses tributos gere direito ao seu crédito, com a suspensão ou isenção, não tem o desembolso financeiro necessário para o recolhimento que em muitos casos torna demorada sua realização (compensação). De certa forma é um incentivo à exportação, mas sobre os insumos importados reduz custos efetivamente em relação ao Imposto de Importação e ao Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM, além da dispensa do recolhimento de taxas que não correspondam à efetiva contraprestação de serviços, encargos não compensáveis para o importador / exportador.” E4

“O Drawback é de suma importância para empresas que trabalham com importações, pois é uma forma de restituir/suspender ou isentar os impostos de importação dos produtos que são destinados à fabricação, complementação ou beneficiamento de produtos que serão posteriormente exportados. Como hoje não trabalhamos com importação de matéria prima, usamos o drawback “verde-amarelo”, que consiste em comprar mercadoria de fornecedor brasileiro e exportar. Assim, tivemos isenção dos impostos na compra da matéria-prima.” E5

“A gente chegou a fazer uma compra no mercado interno pra exportação né, então esse benefício que a gente tinha apenas era do PIS e do COFINS que fica suspenso, mediante a comprovações das exportações depois ou aquelas que já foram. Só que como a gente tem uma carga bem significativa de venda no mercado interno, então a gente ainda tem PIS e COFINS a recolher no final do mês, não chega a ficar com saldo credor. Em se tratando só de matérias-primas não tem um ganho econômico, teria o ganho apenas no fluxo de caixa do dia que eu faço, no caso a entrada da nota, até o dia da apuração, na verdade não é um ganho, porque na apuração do fim do mês você vai estar compensando, vai ter menos crédito porque na nota não permite mais o crédito que já foi suspenso em função do Drawback.” E6

Observa-se a partir da fala de todos os entrevistados que o Drawback é capaz de reduzir custos dos produtos que são exportados. Em análise, descreve-se conforme relato do E4 que o maior benefício se encontra nos insumos importados, corrobora E5, o qual também considera esse benefício de suma importância. Porém, como o frigorífico pesquisado ainda não importa insumos a vantagem se mantém na aquisição de insumos de fornecedores do mercado interno. Além do mais, o E4 afirma que, embora a maior parte dos tributos gere direito a crédito o Drawback é capaz de diminuir o desembolso financeiro da indústria, tendo em vista que a tomada de compensação desses tributos se torna demorada.

Verificou-se similarmente na pesquisa realizada por Fabris (2017) em que o Drawback é capaz de impulsionar empresas frente ao comércio exterior, possibilitando ampliação das vendas e ocasionando em uma diversificação no seu nicho de mercado, para que a mesma não fique na dependência somente do mercado interno. Em estudos realizados por Bart e Dorr (2017), que realizam a pesquisa em uma empresa que já utilizava o Drawback, constataram que as empresas devem esgotar todas as possibilidades oferecidas pelo regime especial de tributação aduaneira, examinando para cada empresa qual a modalidade que resultará mais benefícios.

Diante da percepção de cada um dos entrevistados sobre a adesão ao Drawback, emergiram três categorias de análise: Viabilidade, Vantagens e Dificuldades de adesão ao Drawback, as quais são detalhadas a seguir.

4.2.2.1 Viabilidade de adesão ao Drawback

Nesse estudo se busca analisar a viabilidade de adesão ao Drawback na modalidade suspensão com aquisição no mercado interno. O MDIC (2013) afirma que essa modalidade consiste na suspensão dos tributos incidentes nas aquisições no mercado interno, sendo essa sua principal característica. Pirett, Pirett e Cezarino (2019), constataram que entre as modalidades de Drawback o Integrado Suspensão foi o mais utilizado dentre os estudos investigados, pois conforme Dellacorte e Zeni (2015) tributariamente essa modalidade se mostra mais rentável, seja na importação ou na compra no mercado interno em condições comuns.

Em relação à viabilidade de adesão ao regime aduaneiro, na Tabela 8 são apresentados trechos das falas dos entrevistados sobre essa viabilidade de adesão.

Tabela 8: Viabilidade de adesão ao Drawback

Ent.	Relatos
E1	É viável, porém difícil, em virtude do alto controle que os fornecedores têm que ter, mas pode ser viável sim, dependendo do nicho de exportação, dependendo das condições do mercado, mas se a gente fixar um exemplo das exportações hoje seria viável.
E2	É viável, apesar dos percalços e das dificuldades para a gente implantar, acredito ser muito viável.

O regime aduaneiro especial de drawback como um instrumento estratégico de competitividade para a redução de custos.

E3	A viabilidade para a empresa em questão só pode ser confirmada através da aplicação deste estudo aliado as práticas de aplicação e custos dispendidos para implantação do Drawback.
E4	Sim, quando utilizados insumos por ele importados diretamente.
E5	O Drawback é de simples gestão, o sistema em que é necessário preencher os dados é intuitivo. Quando acontecem as exportações já é vinculado automaticamente. Quando é necessário ter suporte, solicitamos ao SERPRO e fomos atendidos.
E6	Eu acho que tem que ter um retorno imediato, se for em termos de fluxo de caixa ou de impostos que você não vai creditar, porque daí você tem menos crédito daí você fica com menos crédito acumulado e isso vai te dar um ganho no caixa também né, eu acho que é o fator principal na decisão e a decisão econômico-financeira.

Fonte: Dados da pesquisa

Verificou-se a partir da Tabela 8 que os entrevistados E1, E2 e E4 afirmam que é viável a utilização do Drawback para um frigorífico de bovinos que exporta, porém, os entrevistados E1 e E2 acreditam que seria difícil a implantação tendo em vista os altos controles com fornecedores e o sistema de implantação na empresa. Acrescenta-se, ainda, o nicho e as condições do mercado internacional existente. O E3 acredita que a viabilidade só pode ser confirmada após a aplicação prática, e o E5 afirma que o sistema é de simples gestão e de fácil entendimento. O E6 acredita que o retorno deve ser imediato se relacionando perfeitamente para aquelas empresas que tem excessos de créditos. Portanto, diante das respostas dos entrevistados percebe-se que a adesão ao Drawback é viável para o frigorífico pesquisado.

Além disso, observou-se na pesquisa de Olivo e Zilli (2014) que as empresas que utilizam o regime aduaneiro se destacaram devido à redução de custos, amparo nas vendas no mercado externo e aquisição de matéria-prima importada vantajosa comparada à mercadoria nacional, o que corrobora à viabilidade de adesão.

4.2.2.2 Vantagens de adesão ao Drawback

Em estudos realizados anteriormente, como dos autores Pirett, Pirett e Cezarino (2019), observou-se que o Drawback é capaz de reduzir efetivamente a carga tributária sobre produtos exportados. Complementando, Santos, Cardoso e Toledo Filho (2004) apontam que além da redução dos custos fiscais as empresas brasileiras recebem esses incentivos para que elas estejam inseridas na economia mundial.

Percebe-se que este regime aduaneiro representa um instrumento importante para a exportação, uma vez que a alta carga tributária incide sobre as importações e aquisições no mercado interno de insumos, matéria-prima e produtos intermediários afetando diretamente no custo final dos produtos. Nesse sentido, elaborou-se a Tabela 9 que elenca vantagens relatadas pelos entrevistados quanto da adesão ao Drawback.

Tabela 9: Vantagens de adesão ao Drawback

Ent.	Relatos
E1	Principalmente redução de custos. Redução dos custos dos insumos utilizados.
E2	É que no Drawback eu consigo perceber que a gente ganha no regime de caixa [...]. A partir do momento que a gente não paga o fornecedor, a gente não paga a carga tributária na nota fiscal, a gente não tem desembolso financeiro, a gente cria um poder de fluxo de caixa [...] Existe também aquela possibilidade que a gente conseguiria isentar-se também do ICMS nas importações lá, que a gente viu que o mercado interno o PIS e o COFINS, mas o ICMS a gente não consegue abater, só naqueles insumos que a gente importa [...].
E3	As vantagens dentro das bibliografias e estudos já publicados, aliados a atividade desta empresa, é economia financeira decorrente da redução do custo dos materiais secundários empregados nos produtos exportados.
E4	A vantagem efetiva é a redução do custo tributário, mas sua viabilidade deve ser analisada em conjunto com as demais despesas, principalmente com frete internacional, seguro, oscilação na cotação da moeda, além de maior tempo dispendido pelo transporte, geralmente marítimo, para as mercadorias importadas. No caso de Drawback interno, não se verifica vantagem em razão de sua atividade principal (produtos alimentícios), já ter a suspensão do IPI com base no artigo 29 da Lei nº 10.637/02, ocorrendo a incidência normal das contribuições sociais federais (PIS e COFINS), além do tributo estadual (ICMS), todos geradores de créditos.

E5	Diminuição nos preços da matéria prima e conseqüentemente maior competitividade dos preços para concorrer com os fornecedores no exterior.
E6	Então... eu só vejo vantagem quando a empresa tem credito acumulado ou que o valor dela no fim do mês é, não fique a recolher né, fique sempre a recuperar daí ela não, ela consegue usar esse credito de imediato né. Se é uma empresa que tem uma exportação mais significativa é interessante agora, pra nós, no nosso caso como a situação da balança ainda não inverteu, infelizmente ainda a gente não consegue ter mais exportação do que mercado interno, ainda não é vantagem né...a vantagem do fluxo de caixa ela é muito pequena porque o período é muito curto né, da entrada até a data de pagamento do PIS e do COFINS

Fonte: Dados da pesquisa

Verifica-se por meio da fala dos entrevistados (Tabela 9) que a principal vantagem de adesão do regime de Drawback é a redução dos custos sobre os insumos utilizados no processo produtivo, no qual se percebe ganhos no regime de caixa e competitividade do produto brasileiro posto no mercado externo. Entretanto, o E4 afirma que as vantagens devem ser analisadas em conjunto com as despensas quando se fala em importação.

De acordo com Olivo et al. (2015), uma das vantagens de adesão do Drawback suspensão é a suspensão do pagamento de tributos já a partir dos primeiros passos da importação, com economia de recursos financeiros de modo imediato. Além disso, conforme prevê a Portaria conjunta RFB e SECEX n. 467 (2010) a suspensão dos tributos não se aplica somente para insumos importados, o benefício se estende para aquisições no mercado interno e também é possível abranger fornecedor e exportador por meio do Drawback intermediário. Ainda, de acordo com dados do MDIC (2013) pode implicar em uma redução na aquisição do mercado interno de até 36,6%, descontado o valor do ICMS.

4.2.2.3 Dificuldades de adesão ao Drawback

As dificuldades de adesão ao Drawback são inúmeras, de acordo com Olivo e Zilli (2014), os entraves enfrentados na utilização do Drawback se referem a falta de profissionais capacitados e o alto controle empresarial. Sobre isso, Moori, Benedetti e Konda (2012) apontaram que o maior obstáculo para gozar de uma maior abrangência do regime é que existe uma necessidade de desenvolver capacitações gerenciais e conhecimentos específicos, tanto no nível gerencial quanto operacional, além da falta de pessoas qualificadas para essas operações.

Todos entrevistados mencionaram dificuldades na adesão ao Drawback, sendo,

[...] o aumento do controle, isso daria trabalho, isso iria onerar pessoas, mas tem que ser feita a contra partida né, resultado vezes o custo com essa outra pessoa, isso o Drawback necessita de mais controle, essa é a questão. E1

As dificuldades que, que eu encontrei e venho encontrando é encontrar, é localizar, identificar... é criar uma cumplicidade com os fornecedores, pra gente consegui abranger a segunda etapa que é a, a primeira etapa é entre eu e o fornecedor, e tem aquela outra etapa que a gente consegue abraçar pelo regime de Drawback que é a compra do fornecedor, e os insumos dele pra pular outra etapa na cadeia produtiva, e não são todos os fornecedores que estão dispostos a abrir os custos e fazer essa parceria com a gente, tá, porque pra gente poder isentar, poder acobertar essa carga tributária da compra dos insumos dos nossos fornecedores eles vão ter que abrir as informações dos custos deles pra gente poder implantar no nosso regime, pra gente poder lançar no nosso regime [...]. E2

Negociação para adoção do regime com os fornecedores. E3

O regime aduaneiro especial de drawback como um instrumento estratégico de competitividade para a redução de custos.

Considerando que o principal insumo é a carne, produto nacional, a adoção do regime fica um tanto restrita, aplicável, basicamente, aos materiais de embalagem, se importadas, sendo necessários todos os controles e comprovações previstas na legislação federal. E4

Teve instabilidade no sistema por melhorias que estavam sendo realizadas. E5

Então... começa gerar problema de, a as vezes eles emitiam com preço errado ou com nota errada, não colocavam as observações, do regime do ato concessório, ai tem que ficar conferindo isso, o cara que lança tem que ficar cuidando também, o que importa né...enfim ai depois tem toda a burocracia pra informar as notas de novo lá no portal do Drawback pra comprovar as exportações. E6

Observa-se a partir dos relatos dos entrevistados que as dificuldades se referem ao aumento de controles por parte da empresa, ao realizar a análise de custos versus benefícios, aos problemas na negociação com fornecedores, e em comprovações perante a legislação federal. Corroborando para essa análise os estudos de Pirett, Pirett e Cezarino (2019) concluíram que apesar da redução de custos não houve um crescimento de taxas do uso do regime aduaneiro em relação às exportações totais brasileiras, mesmo por aqueles que já são usuários do regime. Isso ocorre devido ao excesso de burocracia para realizar a adesão ao sistema aduaneiro e a carência de pessoal capacitado para operacionalizar os benefícios do Drawback.

A seguir é apresentada uma sumarização dos resultados obtidos por meio da análise categorial, elaborada para sintetizar a compreensão e visualização dos resultados obtidos em cada uma das três categorias de análise. Os resultados são apresentados na Tabela 10.

Tabela 10: Sumarização dos resultados

CATEGORIAS DE ANÁLISES	PERCEPÇÃO	Viabilidade	Fluxo de Caixa Impostos Atendimento a legislação
		Vantagens	Redução de custos Redução da carga Tributária PIS e COFINS Maior competitividade
		Dificuldades	Negociação com fornecedores Falta de profissionais qualificados Alto controle empresarial

Fonte: Dados da pesquisa

A partir das unidades apresentadas na sumarização dos resultados da análise categorial (Tabela 10) percebe-se que os entrevistados consideram a adesão ao Drawback viável. O aumento do fluxo de caixa e a possibilidade de isenção de impostos foram os assuntos que mais se destacaram, inclusive dentre as vantagens. As principais vantagens são a redução da carga tributária e consequentemente dos custos, proporcionando uma maior competitividade para a empresa.

Porém, quando se fala em dificuldades, é unânime entre os entrevistados a falta de conhecimento entre colaboradores referente ao benefício e o alto controle que o pessoal envolvido precisa observar na administração quanto a implantação e operacionalização do regime. Outro fato observado diz respeito a negociação com fornecedores, tendo em vista o acesso às informações internas dos fornecedores como as tabelas de custos, informações indispensáveis para a aquisição e evolução do regime nas empresas.

Na Figura 2 é apresentada uma nuvem de palavras com os termos que apareceram com mais frequência nas falas dos entrevistados.

Figura 2: Nuvem de palavras sobre Drawback



Fonte: Elaborada pelos autores com base no relato dos entrevistados, construída no Wordclouds.

A nuvem de palavras destaca as palavras que foram mais mencionadas pelos entrevistados como: “Drawback”, “adoção”, “frigorífico” e “produtos”, palavras que estão ligadas a temática do trabalho. A palavra “Drawback”, que norteia o estudo, foi a mais evidenciada pelos entrevistados. A palavra “adoção” faz referência a viabilidade do estudo. “Frigorífico” direciona o estudo para a empresa pesquisada, visto que se trata de um estudo aplicado. Perspectivas relacionadas às vantagens e “dificuldades” estão interligadas com a “adoção” do regime aduaneiro de tributação pesquisado.

O termo “produtos” foi muito falado pelos entrevistados pois a adesão ao Drawback se torna viável a partir da redução dos custos de produtos adquiridos. As principais palavras relatadas pelos entrevistados estão em ordem de tamanho, sendo de maior para menor, de acordo com o número de vezes em que foram mencionadas pelos entrevistados, as cores se referem à proximidade que essas palavras foram mencionadas ao longo das entrevistas.

4.3 Análise de viabilidade de adoção do Drawback

Para responder a problemática de pesquisa é apresentada a seguir a triangulação dos dados. Essa análise triangula os dados obtidos na pesquisa, realizando a combinação dos dados da análise documental com os dados obtidos na análise categorial.

4.3.1 Triangulação dos dados

A triangulação dos dados para este estudo é baseada em uma análise dos dados obtidos na empresa, por meio de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis do ano de 2018, da análise documental, e, dos dados obtidos por meio das entrevistas realizadas, ou seja, da análise categorial. Nesse sentido, a triangulação dos dados foi baseada nos estudos de Patton (2002), que trata da combinação dos dados obtidos de formas distintas, assim, realizou-se um cruzamento dessas informações.

Na análise documental identificaram-se os produtos que foram exportados pelo frigorífico no ano de 2018 com a respectiva receita bruta, que representa aproximadamente 9% do faturamento total. Posteriormente, realizou-se um detalhamento sobre a composição dos produtos exportados, identificando MP,

os GGF's e as embalagens. Por conseguinte, apurou-se o custo total para os produtos exportados no ano de 2018 e comparou-se com a adesão ao Drawback.

Para isso, se verificaram os impostos incidentes nas operações de aquisição de embalagens, especialmente PIS e COFINS, que foram suspensos a partir da adoção do Drawback. Realizou-se a simulação da aplicação do Drawback suspensão com a aquisição no mercado interno, comparando os reflexos junto à redução de custos e identificando a viabilidade de adesão ao regime aduaneiro.

Em seguida, complementarmente à análise documental, foram realizadas entrevistas sobre o regime aduaneiro do Drawback verificando-se viabilidade, vantagens e dificuldades de adesão ao Drawback, classificadas como categorias de análise. Os entrevistados foram selecionados a partir da conveniência, tendo em vista que os mesmos deveriam ter conhecimento sobre o assunto em estudo. A partir disso, as entrevistas foram transcritas e analisadas. Emergiram categorias de análise que foram interpretadas por meio de tópicos identificando além da fala dos entrevistados estudos já realizados que confirmam as respostas dos entrevistados.

Na análise documental ao aplicar o Drawback suspensão a partir da identificação dos impostos que o frigorífico poderia suspender, verificou-se que PIS e COFINS, que totalizam 9,25%, deveriam ser retirados do valor de aquisição de insumos com embalagens. A suspensão desses impostos resultaria em uma economia financeira para o frigorífico de aproximadamente R\$ 148 mil no ano de 2018. Complementarmente, na análise categorial, o E4 enfatizou a questão do crédito de PIS e COFINS na aquisição de insumos, benefício atribuído a muitas empresas inclusive ao frigorífico pesquisado, no entanto, conforme o E6, para empresas que apresentam excesso de créditos a recuperar de PIS e COFINS, como o frigorífico pesquisado, é mais vantajoso utilizar o Drawback.

O excedente de créditos foi verificado no BP do frigorífico. A empresa possui esse excedente tendo em vista que ao exportar seus produtos tem o benefício de alíquota zero, assim, a adesão ao Drawback suspensão na aquisição de insumos no mercado interno representaria uma economia, do qual o frigorífico deixaria de desembolsar financeiramente os impostos de PIS e COFINS, verificando-se um aumento do fluxo de caixa. Concomitantemente na análise categorial, o entrevistado E3 afirmou que o fisco tenta restituir as empresas quanto a alta carga tributária, no entanto, conforme o entrevistado E4, embora a maior parte dos tributos gere direito a crédito em muitos casos essa compensação torna-se demorada. Além disso, o entrevistado E6 mencionou que, em se tratando do Drawback, o retorno é imediato quando se fala fluxo de caixa, isso ocorre porque a empresa passa a ficar com menos créditos acumulados.

Diante da triangulação de dados observou-se vantagens e desvantagens da adesão ao Drawback. Quanto às vantagens, na análise documental averiguou-se uma economia financeira de R\$ 148.383,53, complementarmente à análise de conteúdo percebeu-se nos relatos dos entrevistados diversas vantagens, sendo a redução dos custos a principal. Quanto às desvantagens, sinaliza-se que para as empresas que já possuem o benefício com créditos de PIS e COFINS é preciso avaliar se vale a pena aderir ao regime especial aduaneiro, embora, para o frigorífico pesquisado o regime especial se mostrou mais vantajoso. Além disso, os entrevistados relataram dificuldades quanto a implantação do Drawback, a necessidade de maior controle no que se refere à aquisição de insumos com fornecedores e o desconhecimento do regime por parte de colaboradores.

Diante da análise da triangulação dos dados documentais e categoriais percebe-se que para o frigorífico pesquisado é viável a adesão ao regime especial de tributação Drawback, na modalidade suspensão, com aquisição de insumos no mercado interno. Considera-se de cunho estratégico essa adesão para reduzir os custos e aumentar as exportações e os lucros. No entanto, cabe reforçar que antes de aderir ao regime, é importante o frigorífico investigar as legislações norteadoras e verificar a disponibilidade dos fornecedores de insumos em divulgar suas tabelas de custos. Ademais, sugere-se que alguns colaboradores do frigorífico perpassem por treinamento para aprender a lidar com os requisitos do Drawback.

5 Considerações finais

O presente estudo teve como objetivo geral analisar a viabilidade de adesão ao regime especial de Drawback como redutor de custos em um frigorífico de bovinos, o qual foi integralmente atendido. O objetivo foi contemplado por meio de análises efetuadas a partir de dados documentais, fornecidos pela empresa por meio de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis, e da análise categorial, realizada por intermédio de entrevistas com indivíduos com prévio conhecimento sobre Drawback. Analisou-se que para o frigorífico pesquisado, a adesão ao regime especial de Drawback, na modalidade suspensão com aquisição de insumos no mercado interno, é viável.

Com relação ao primeiro objetivo específico – identificar os requisitos necessários para adesão ao regime especial de Drawback – o mesmo foi alcançado na seção “Requisitos para o Drawback Suspensão”. Ocasão em que se identificaram quais eram os requisitos para a adoção ao regime, bem como qual a melhor modalidade para o frigorífico pesquisado. Sendo assim, constatou-se que para o frigorífico a modalidade de Drawback integrado suspensão com aquisição no mercado interno é a mais adequada. No frigorífico os insumos de caixas de papelão, embalagens e etiquetas se enquadram nas operações que envolvem a concessão do Drawback sofrendo suspensão de PIS e COFINS.

Para alcançar o segundo objetivo específico comparou-se o resultado da tributação tradicionalmente utilizada pelo frigorífico com a adoção do regime especial de Drawback. A partir do comparativo com e sem a adesão ao Drawback verificou-se que ao aderir ao Drawback integrado suspensão com aquisição no mercado interno a empresa apresentaria uma economia financeira de aproximadamente R\$ 148.383,53 na compra de insumos, para o ano de 2018. Em seguida, verificou-se a adequabilidade do uso do regime especial de Drawback, tal objetivo foi atingido por meio da análise de conteúdo, por intermédio da categoria de análise “Viabilidade”, na qual, a adoção do regime aduaneiro para o frigorífico é adequada, principalmente por possuir excesso de créditos com PIS e COFINS.

Demonstrar a viabilidade ou não da utilização do regime especial de Drawback no frigorífico pesquisado foi contemplado por meio da triangulação de dados documentais e de conteúdo, sendo que a partir da adesão ao regime aduaneiro o frigorífico consegue obter redução de custos, tendo em vista que os impostos de PIS e COFINS passam a sofrer direta suspensão, atualmente, tais impostos geram excesso de direito a crédito. Conclui-se diante das análises de dados apresentadas que a adoção ao regime especial de Drawback como redutor de custos no frigorífico de bovinos pesquisado é viável. Dessa forma, considerando o impacto que o regime irá ocasionar nas exportações do frigorífico, identificou-se a possibilidade de reduzir custos de produção, imprimindo aos produtos competitividade frente ao mercado externo.

A contribuição do presente estudo está na possibilidade de subsidiar a tomada de decisão no frigorífico, tendo em vista que é uma demanda da empresa pesquisada, possibilitando redução de custos e ampliação nas exportações, tendo em vista uma maior competitividade empresarial por meio da colocação de produtos mais atrativos frente ao mercado internacional. Outra contribuição, refere-se a acadêmica, tendo em vista a possibilidade de replicabilidade da pesquisa, possibilitando-se analisar a viabilidade em diferentes empresas de setores distintos como embalagens, metais e máquinas industriais.

O estudo limitou-se a um corte transversal, contemplando um único período analisado, em um frigorífico de bovinos que não utiliza nenhum regime aduaneiro especial de tributação, assim, os resultados podem variar entre anos anteriores e posteriores. Do mesmo modo, considerou-se somente a modalidade de Drawback integrado suspensão na aquisição de insumos no mercado interno. Diante do lapso temporal para a realização da pesquisa, as entrevistas limitaram-se a seis unidades de análise.

Para estudos futuros, sugere-se replicar a pesquisa de modo longitudinal, compreendendo uma maior quantidade de períodos analisados, bem como considerar indústrias de diferentes setores, e analisar empresas que já utilizam o Drawback. Recomenda-se uma análise comparativa entre as diferentes modalidades de

Drawback, no intuito de confirmar qual é a modalidade mais vantajosa. Por fim, poderiam se realizar mais entrevistas com indivíduos que atuam em indústrias que utilizam ou já utilizaram o Drawback.

Referências

- ABIEC - Associação Brasileira de Industrias Exportadoras de Carnes. *Habilitações por país*. Brasília, DF. Disponível em <http://www.abiec.com.br/Habilitacoes.aspx>
- ABIEC - Associação Brasileira de Industrias Exportadoras de Carnes. (2019). *Exportações do agro em alta de quase 6% ultrapassam US\$ 100 bilhões*. Brasília, DF. Disponível em <http://abiec.com.br/NoticiasTexto.aspx?id=1589>
- Ameida, A. H. P.; Sampaio, R. F.; Da Costa, W. P. L. B.; Felix Jr., L. A. & Silva, S. L. P. (2018). Regime aduaneiro especial de drawback como redutor de custos no setor de fruticultura. *Anais do XXV Congresso Brasileiro de Custos*, Espírito Santo, 2018.
- Anderson, D. R.; Sweeney, D. J. & Williams, T. A. (2007). *Estatística aplicada à administração e economia*. 2. ed. São Paulo: Editora Cengage Learning.
- Andrade, E. S. M. (2015). *Contabilidade tributária: um enfoque prático nas áreas federal, estadual e municipal*. Rio de Janeiro: Atlas.
- Aurélio Neto, O. (2018). O Brasil no mercado mundial de carne bovina: análise da competitividade da produção e da logística de exportação brasileira. *Ateliê Geográfico*. Goiânia-GO, v. 12, n. 2, ago, p. 183-204.
- Bardin, L. (2011). *Análise de Conteúdo*. Portugal: Editora Setenta.
- Bart, R. C. & Dörr, H. A. (2017). Estudo de caso nas operações sob o regime em uma empresa do município de Igrejinha/RS. *Revista Eletrônica de Ciências Contábeis*, 6 (1), p. 141-166.
- Brasil. (1966). Decreto-Lei n. 37, de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF.
- Brasil. (1992). Lei n. 8.402, de 08 de janeiro de 1992. Restabelece os incentivos fiscais que menciona e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF.
- Cervo A. L. & Bervian P. A. (2003). *Metodologia científica*. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall.
- Dallacorte, F. & Zeni, V. L. F. (2015). Utilização do regime Drawback como fator competitivo no mercado internacional. *Revista Tecnológica*, 3 (2), p. 197-210.
- Fabretti, L. C. (2017). *Contabilidade Tributária*. 16. ed. São Paulo: Atlas.
- Fabris, S. M. (2017). *Viabilidade de adesão ao regime aduaneiro especial drawback: estudo de caso em uma cerealista do sul de Santa Catarina*. UNESC. Disponível em: <http://repositorio.unesc.net/handle/1/5842>
- Faro, R. & Faro, F. (2010). *Curso de Comércio Exterior*. São Paulo: Atlas.
- FAO. (2017). Representante da FAO Brasil apresenta cenário da demanda por alimentos. *FAO no Brasil*. Disponível em: <http://www.fao.org/brasil/noticias/detail-events/pt/c/901168/>.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas.
- Jesus, C. V.; Pereira, M. T.; Voese, S. B. & Barros, M. E. (2018). Efeitos no custo do produto vendido após a utilização do regime aduaneiro de Drawback em empresas de capital aberto. *Anais do XXV Congresso Brasileiro de Custos – Vitória, ES, Brasil, 12 a 14 de novembro*.
- Krugman, P. R.; Obstfeld, M. & Melitz, M. J. (2015). *Economia internacional*. São Paulo: Pearson Education do Brasil.
- Lakatos, E. M. & Marconi, M. de A. (1991). *Fundamentos de metodologia científica*. São Paulo: Atlas.
- Laux, C. D. & Vier, A. J. (2018). A burocracia aduaneira e os reflexos financeiros no processo de exportação: estudo de caso na indústria de calçados JKL LTDA do Vale do Paranhana – RS. *Revista eletrônica de Ciências Contábeis*, v. 7, n. 1.
- Maxwell, J. A. (1996). *Qualitative research design: an interactive approach*. Thousand Oaks: Sage.

- MDIC. (2013). *Cartilha de Drawback Integrado*. Disponível em <http://www.mdic.gov.br/comercioexterior/drawback/drawback-suspensao-integrado>.
- MDIC. (2019). *Empresas usuárias do regime de Drawback*. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-exterior/drawback/2495-empresas-usuarias-do-regime-de-drawback-2>.
- OECD. (2009). Top Barriers and Drivers to SME Internationalisation. Report by the OECD Working Party on SMEs and Entrepreneurship, OECD. Disponível em: <https://www.oecd.org/cfe/smes/43357832.pdf>.
- Olivo, S. & Zilli, J. C. (2014). O regime aduaneiro Drawback nas operações logísticas das empresas exportadoras do sul de Santa Catarina. *Revista ADMpg Gestão Estratégica*, Ponta Grossa, v. 7, n. 2, p. 63-71.
- Olivo, S., Zilli, J. C.; Gianezini, M. & Yamaguchi, C. K. (2015). Logistics and special customs regimes: The uses of Drawback by export companies in southern Brazil. *Business Management Dynamics*, 5 (6), 1-12.
- Patton, M. Q. (2002). *Qualitative research and evaluation methods*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Pirett, C. N. S.; Pirett, C. C. N. S. & Cezarino, L. O. (2019). A importância do Regime Aduaneiro de Drawback para internacionalização de empresas brasileiras. *Revista Eletrônica de Negócios Internacionais*. São Paulo, v. 14, n. 1, p. 59-75, jan/abr.
- Prodanov, C. C. & Freitas, E. C. (2013). *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. 2. ed. ver. e ampl. Rio Grande do Sul: Feevale.
- RFB. (2019). *Drawback*. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/regimes-e-controles-especiais/regimes-aduaneiros-especiais/drawback>.
- RFB & SECEX. (2010). Portaria conjunta n. 3, de 17 de dezembro de 2010, *Disciplina o regime especial de Drawback Integrado Isonção*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=20472>.
- RFB & SECEX. (2010). Portaria conjunta n. 467, de 25 de março de 2010, *Disciplina o regime especial de Drawback Integrado, que suspende o pagamento dos tributos que especifica*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=28078>.
- Richardson, R. J. (2011). *Pesquisa Social: Métodos e Técnicas*. São Paulo: Atlas.
- Sampieri, R. H.; Collado, C. F. & Lucio, M. del P. B. (2013). *Metodologia de pesquisa*. 5. ed. Porto Alegre: Penso.
- Santos, C. C. dos; Cardoso, A. F. & Toledo Filho, J. R. (2004). Drawback como instrumento estratégico de competitividade para redução de custos nas negociações internacionais. *Anais do XI Congresso Brasileiro de Custos – Porto Seguro, BA, Brasil*.
- SECEX. (2011). Portaria n. 23, de 14 de junho de 2011. Dispõe sobre o tratamento administrativo das importações e exportações e sobre o regime especial de Drawback. SECEX. Disponível em <http://portal.siscomex.gov.br/legislacao/secex>
- Segre, G. (2018). (Org.). *Manual prático de comércio exterior*. São Paulo. Atlas.
- Yin, R. K. (2016). *Pesquisa qualitativa do início ao fim*. Tradução: Daniel Bueno. Revisão técnica: Dirceu da Silva. Porto Alegre.

DADOS DOS AUTORES

Cristiane Krüger

Doutora em Administração

Professora Adjunta do Curso de Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Maria

Endereço: Santa Maria – RS.

E-mail: cristiane.kruger@ufsm.br

Karine Vargas Pereira

Bacharela em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Maria.

Endereço: Santa Maria – RS, Brasil

O regime aduaneiro especial de drawback como um instrumento estratégico de competitividade para a redução de custos.

Email: vargaskarine3@gmail.com

Bruno Trombini Dorneles

Bacharel em Administração e em Ciências Contábeis

Universidade Federal de Santa Maria

Endereço: Santa Maria – RS, Brasil.

Email: brunotd@bol.com.br

Cláudia de Freitas Michelin

Doutora em Administração

Professora Adjunta do Curso de Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Maria

Endereço: Santa Maria – RS, Brasil

Email: claudia.micheli@ufsm.br.

Contribuição dos Autores:

Contribuição	Cristiane Krüger	Karine Vargas Pereira	Bruno Trombini Dorneles	Cláudia de Freitas Michelin
1. Concepção do assunto e tema da pesquisa		x		
2. Definição do problema de pesquisa	x	x	x	
3. Desenvolvimento das hipóteses e constructos da pesquisa (trabalhos teórico-empíricos)	x	x	x	
4. Desenvolvimento das proposições teóricas (trabalhos teóricos os ensaios teóricos)	x	x	x	
5. Desenvolvimento da plataforma teórica	x	x	x	
6. Delineamento dos procedimentos metodológicos	x	x	x	
7. Processo de coleta de dados	x	x	x	
8. Análises estatísticas	x	x	x	
9. Análises e interpretações dos dados coletados	x	x	x	
10. Considerações finais ou conclusões da pesquisa	x	x	x	
11. Revisão crítica do manuscrito	x	x	x	x
12. Redação do manuscrito	x	x	x	x