

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

Carla Danieli Laux¹
Ailson José Vier²

RESUMO

O mercado interno brasileiro é instável e possui altas cargas tributárias. Mas, com os incentivos fiscais existentes, atuar no mercado internacional por meio da atividade exportadora pode ser uma grande oportunidade de desenvolvimento e competitividade para a indústria nacional. Porém existem barreiras que desfavorecem as exportações. Segundo a CNI, a burocracia aduaneira tem sido um dos principais entraves às exportações brasileiras. Diante do exposto, a finalidade deste estudo é demonstrar quais são os maiores obstáculos que uma empresa exportadora do ramo calçadista do Vale do Paranhana (RS) enfrenta, por conta da burocracia aduaneira, e analisar os reflexos financeiros do processo de exportação nos últimos três anos. O estudo foi realizado por meio de pesquisa exploratória, de caráter qualitativo e quantitativo, tendo como método o estudo de caso. Para que os objetivos propostos fossem alcançados, foram analisadas as demonstrações contábeis dos exercícios de 2014, 2015 e 2016, realizada uma entrevista na exportadora terceirizada que realiza o processo de exportações da empresa em estudo, e também aplicado um questionário a um dos sócios. A partir da coleta de dados e da análise dos resultados, conclui-se que as despesas decorrentes da atividade exportadora são menores quando comparadas aos custos tributários gerados por conta das vendas no mercado interno. Quanto às dificuldades no processo de exportação diante da burocracia aduaneira, os aspectos que mais o afetam negativamente são a legislação aduaneira, falta de comunicação e de integração entre os órgãos anuentes e o excessivo número de documentos a serem preenchidos com as mesmas informações.

Palavras-chave: Exportações. Burocracia Aduaneira. Reflexos Financeiros.

ABSTRACT

The Brazilian domestic market is unstable and has high tax burdens. But with the existing tax incentives, acting in the international market through the export activity can be a great opportunity of development and competitiveness for the national industry. However, there are barriers that exacerbate exports. According to CNI, the customs bureaucracy has been one of the main obstacles to Brazilian exports. In view of the above, the purpose of this study is to demonstrate the major obstacles that an exporting company in the Vale do Paranhana (RS) footwear industry faces, on account of the customs bureaucracy, and analyze the financial repercussions of the export process in the last three years. The study was carried out by means of exploratory research, of qualitative and quantitative character, having as method the case study. In order to achieve the proposed objectives, the financial statements for the years 2014,

¹ Acadêmica do curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Taquara – Faccat. Taquara/RS. carlad.laux@gmail.com

² Professor orientador – Faculdades Integradas de Taquara – Faccat. Taquara/RS. ailsonjvier@gmail.com

2015 and 2016 were analyzed, an interview was carried out at the outsourced exporter who carries out the export process of the company under study, and a questionnaire was also applied to one of the partners. Based on the data collection and analysis of the results, it is concluded that the expenses derived from the export activity are lower when compared to the tax costs generated by sales in the domestic market. As regards the difficulties in the export process vis-à-vis the customs bureaucracy, the most negative aspects are customs legislation, lack of communication and integration among the consenting bodies and the excessive number of documents to be filled with the same information.

Keywords: Exports. Customs Bureaucracy. Financial Reflexes.

1 INTRODUÇÃO

O comércio internacional teve sua origem na época pré-histórica. Maia (2008) explica que existiam trocas entre habitantes da mesma tribo, e, com a evolução da humanidade, o sistema de trocas foi se expandindo para outras nações, outras cidades e, posteriormente, para o mundo.

Com o processo de globalização e os movimentos da tecnologia da informação, nos anos 90, obteve-se um grande avanço no intercâmbio cultural e comercial entre as nações, assim fortalecendo o comércio internacional.

Atualmente, os países entram no comércio internacional buscando inteirar suas necessidades internas com produtos e/ou serviços de outros países e para adquirir escalas de produção, ou seja, se cada país limitar a produção a um conjunto de bens e/ou serviços, poderá produzir em maior escala e com mais eficiência do que se produzisse tudo que o país necessita (KRUGMAN; OBSTFELD; MELITZ, 2015).

As relações comerciais, sejam entre empresas ou entre países, são de extrema importância para o crescimento e o desenvolvimento econômico do país, pois o nosso mercado interno é instável. Atuar no comércio exterior, principalmente através da atividade exportadora, é uma forma de diluir riscos, evitar a diminuição da demanda e, conseqüentemente, da produção e faturamento de uma organização.

Vale destacar que as exportações brasileiras bateram o recorde de US\$ 256,039 bilhões em 2011, conforme as informações do COMEX (2016), porém foram reduzindo ano após ano, como demonstra o Quadro 1:

Quadro 1 – Exportações brasileiras

ANO	US\$ (em bilhões)	%	Posição no Ranking dos Maiores Exportadores Mundiais
2012	242,578	-5,26%	22°
2013	242,033	-0,22%	22°
2014	225,101	-7,00%	25°
2015	191,134	-15,09%	25°
2016	185,24	-3,08%	25°

Fonte: COMEX do Brasil (2016); Instituto de Estudos para o Desenvolvimento Industrial (2016); O Globo (2017).

Fica evidenciado na pesquisa que as empresas brasileiras enfrentam diferentes tipos de barreiras, as quais desfavorecem as exportações. Além dos entraves operacionais, existem muitos problemas de infraestrutura nos portos, custos tributários, dificuldades nos mecanismos de ressarcimento ou transferências de impostos, burocracia e demora do desembaraço aduaneiro.

O estudo acerca das dificuldades que uma empresa exportadora de calçados enfrenta por conta da burocracia aduaneira foi escolhido pela autora, por acreditar que este trabalho contribuirá para o seu crescimento profissional, poderá ser fonte de pesquisa para futuros trabalhos acadêmicos e também proporcionará melhorias no âmbito não só da empresa em estudo, mas no de outras empresas que praticam a atividade exportadora, ou tenham interesse em fazê-lo.

Segundo a Associação Brasileira das Indústrias de Calçados - Abicalçados (2017) - o Rio Grande do Sul foi o maior exportador de calçados do país em 2016. As empresas gaúchas exportaram 28,7 milhões de pares, o que gerou US\$ 436 milhões para a economia.

O presente artigo tem como finalidade demonstrar quais são os maiores obstáculos que uma empresa exportadora do ramo calçadista do Vale do Paranhana (RS) enfrenta por conta da burocracia aduaneira. Questiona-se o seguinte:

Quais as principais dificuldades existentes no processo de exportação da Indústria de Calçados JKL Ltda. mediante a burocracia aduaneira e os reflexos financeiros do processo de exportação nos últimos três exercícios?

Dessa forma, o objetivo geral deste artigo é analisar os reflexos financeiros da Indústria de Calçados JKL Ltda. do Vale do Paranhana - RS diante do processo de exportação nos últimos três exercícios (2014-2015-2016).

No que se refere aos objetivos específicos, buscou-se demonstrar o fluxograma das exportações; identificar os principais entraves no processo de exportação dos produtos da

empresa em estudo; e comparar o impacto tributário e financeiro do mercado interno frente ao mercado externo da empresa em estudo.

Para que os objetivos propostos fossem alcançados, o presente trabalho foi realizado por meio de pesquisa exploratória, de caráter qualitativo e quantitativo, tendo como método o estudo de caso, sendo que as informações necessárias foram coletadas de artigos, livros e legislações pertinentes. Também foi realizada uma entrevista semiestruturada com os responsáveis pelo processo de exportações da empresa em estudo, aplicado um questionário a um dos sócios, a fim de evidenciar as principais vantagens no processo de exportação, e coletados dados por meio das demonstrações contábeis da empresa nos últimos três exercícios.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Comércio internacional no Brasil

Segundo Tripoli e Prates (2016), a inserção do Brasil no comércio internacional aconteceu entre os anos de 1500 e 1530, logo após a chegada dos portugueses, através da exportação do pau-brasil, bem de grande valor para os europeus, devido a sua pigmentação extraída da madeira e utilizada pelas indústrias de corantes de tecidos, como afirma Ludovico (2007).

“Com o início da colonização portuguesa, instalou-se no Brasil um sistema de produção voltado a atender um dos mercados mais valorizados na época: o açúcar” (TRIPOLI; PRATES, p. 34, 2016). O Brasil exportava o açúcar e importava os bens dos quais necessitava, todavia as importações e exportações eram sempre intermediadas por Portugal.

Lacerda *et al.* (2010) explicam que o açúcar brasileiro, desde o início do século XVI até o final do século XVIII, sempre foi um produto nobre de exportação e líder no mercado mundial. Mas, a partir do século XVII, acabou perdendo espaço para as Antilhas e América Central, as quais, por sua vez, estavam localizadas mais próximas dos mercados consumidores daquela época, reduzindo, dessa forma, os custos com o transporte. E, ainda: Antilhas e América Central possuíam processos produtivos mais modernos que o Brasil, que geravam maior produtividade com menor custo. Assim sendo, o açúcar brasileiro tornou-se mais caro e não pôde mais competir no mercado internacional.

Após o término do ciclo do açúcar, teve início o ciclo do ouro, período marcado pela descoberta do ouro em Minas Gerais. O Brasil tornou-se exportador de ouro e de outros minérios, contudo ainda era colônia de Portugal, todo ouro extraído e riquezas geradas

pertenciam ao colonizador. De acordo com Simonsen (1978), o auge da exportação de ouro brasileiro aconteceu entre os anos de 1700 e 1770, o total da produção de ouro no Brasil foi basicamente 50% do que o restante do mundo produziu nos séculos XVI, XVII e XVIII.

Tripoli e Prates (2016) destacam que, com o final do ciclo do ouro, surgiu a fase do café, o grande divisor da história e da economia brasileira. Inserido ainda no início do século XVII, no estado do Pará, o café foi migrado para o Sul e, no período da independência do Brasil, já representava aproximadamente 20% das exportações. Em 1840, foi considerado o principal produto brasileiro exportado, porém, com a crise norte-americana de 1929, as exportações brasileiras sofreram uma queda muito grande, e vários produtores de café foram à bancarrota. Por conta na baixa das exportações, o Brasil não teve mais condições de importar os bens necessários para atender aos consumidores, o que impulsionou o desenvolvimento e a consolidação da indústria nacional.

Surge, então, uma nova fase para a economia brasileira. Com o crescimento industrial, o comércio internacional brasileiro passa a ser também secundário. Tripoli e Prates (2016) explicam que as indústrias demandavam bens importados, tais como máquinas e matéria-prima, e, para abrir divisas para importar, o Brasil continuou exportando produtos primários.

Foram vários os fatos que contribuíram para a expansão do comércio exterior no Brasil, e este panorama histórico foi acompanhado, ao longo dos anos, por uma série de mudanças na política de comércio exterior brasileira, conforme mostra o Quadro 2:

Quadro 2 - Síntese de aspectos e fatos significativos à política de comércio exterior brasileira

Período	Descrição
1930 a 1964	Política direcionada para restrição das importações e difícil prática das exportações. A política cambial, nesse período, era desestimulante e inadequada.
1965 a 1973	Até 1966, lento crescimento das exportações e importações, devido à proteção via “similaridade”. Após 1967, ocorre extroversão do processo, crescimento do PIB, criação de incentivos fiscais à exportação, utilização do <i>drawback</i> e liberação das importações.
1974 a 1975	A crise internacional (petróleo, inflação, etc.) que transcorreu nesse período desacelerou o crescimento das importações e exportações. A política comercial restringia as importações para controle da dívida externa; houve ampliação nos incentivos fiscais à exportação e criação do Finex (financiamento às exportações).
1976 a 1992	Crescimento significativo nas exportações. Nas importações, primeiro houve uma redução e, posteriormente, um aumento.
1993 a 2000	Neste período, ocorreram abertura comercial, déficits e superávits na balança comercial, crise cambial e aumento nas importações e exportações de produtos manufaturados.
2001 a 2005	Superávit comercial, ritmo acelerado nas exportações, diminuição das importações e problemas na infraestrutura operacional caracterizaram o período.

Fonte: Ludovico (2007, p. 6), adaptado pela autora.

Com o passar do tempo, o comércio internacional se modificou, e a pauta brasileira comercial ficou mais complexa. Hoje, o Brasil exporta diferentes bens, desde produtos primários até aviões, porém nossa participação no comércio mundial é bastante modesta, quando comparada a outros países (TRIPOLI; PRATES, 2016).

2.2 Exportação

Segundo Assumpção (2007, p. 103), a exportação é definida como “[...] a operação de remessa de bens nacionais ou nacionalizados para outro território aduaneiro depois de cumpridas as exigências legais e comerciais, gerando uma entrada de divisas”.

A participação das empresas brasileiras no mercado internacional como exportadoras é uma alternativa segura para quebrar barreiras entre os países, explorar novos mercados e alcançar o desenvolvimento (CASTRO, 2005).

Assim sendo, Nosé Junior (2005) menciona alguns dos motivos pelos quais uma empresa deve exportar:

- Sem explorar novos mercados, não é possível a uma empresa ou organização alcançar o desenvolvimento. Um novo modelo de gestão requer metas que objetivam a conquista de mercados internacionais.
- A exportação é considerada a atividade mais exigida no mundo moderno e globalizado.

Porém, “O exportar implica no conhecimento prévio e profundo de todos os benefícios, vantagens ou desvantagens, rotinas e procedimento, margem de lucro a ser alcançada e uma infinidade de informações a serem analisadas” (GARCIA, 2005, p. 31).

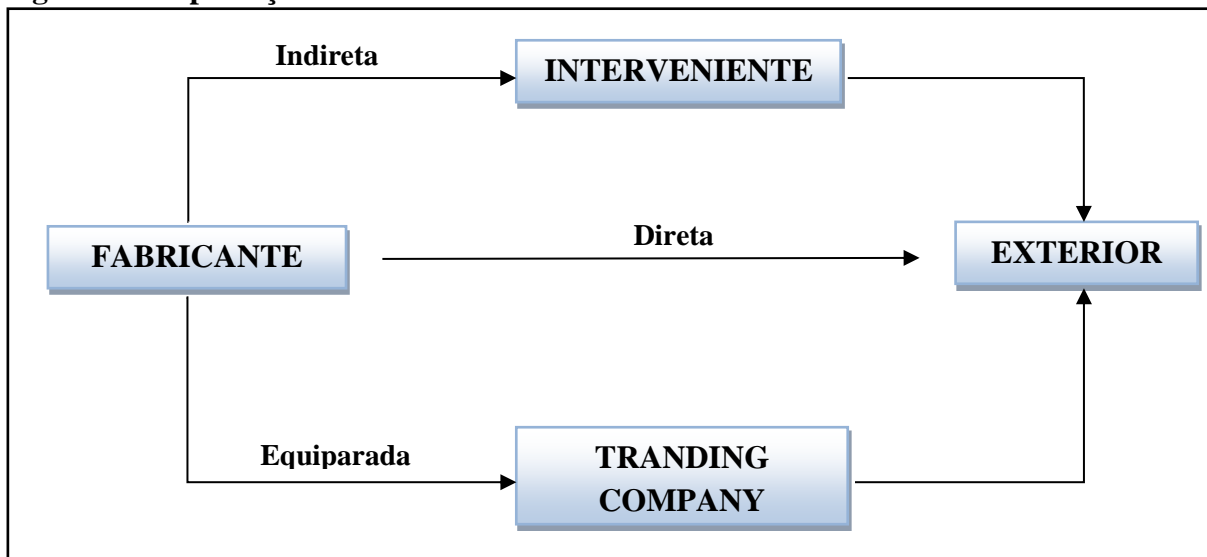
De acordo com Castro (2005), existem basicamente dois tipos de exportação:

a) **Exportação Direta:** é a modalidade na qual a indústria ou produtor exporta sem intermediação mercantil no Brasil, ou seja, diretamente ao importador no exterior.

b) **Exportação Indireta:** demanda uma empresa mercantil que vá adquirir a mercadoria/produto, com o fim específico de exportação. São exemplos de instituições intermediárias do canal de distribuição via exportação indireta: a empresa comercial exportadora, trading company, consórcio de produtores ou exportadores, etc.

A Figura 1 demonstra maneiras pelas quais uma empresa pode realizar a exportação de seus produtos:

Figura 1 – Exportação direta e indireta



Fonte: Garcia (2005 p. 39) adaptado pela autora.

Garcia (2005) explica que interveniente é a empresa do mercado interno que compra determinada mercadoria com fim específico de exportação. A *trading company* é muito parecida com a interveniente quanto ao tratamento fiscal, porém é amparada pelo Decreto-Lei nº 1.248/72, que vem a ser uma legislação especial, que a beneficia com incentivos fiscais e financeiros, complementa Ludovico (2007).

2.2.1 Aspectos operacionais da exportação

Ludovico (2007) afirma que nenhuma empresa poderá praticar a atividade exportadora sem estar adequadamente registrada no Siscomex (Sistema Integrado de Comércio Exterior), registro feito junto à Secretaria da Receita Federal.

Conforme Luz (2010), o Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX) foi criado pelo Decreto nº 660, em 25 de setembro de 1992, com a finalidade de unificar os cadastramentos que o exportador precisava efetuar em diferentes sistemas dos órgãos anuentes.

De acordo com Lopez e Gama (2010), geralmente, o processamento da exportação junto ao Siscomex tem início quando é solicitado o RE (Registro de Exportação). Após o preenchimento correto e o seu deferimento, o registro de exportação recebe um número e data.

Depois de deferido o RE (Registro de Exportação), ele poderá ser utilizado na DE (Declaração de Exportação). Lopez e Gama (2010, p. 254) explicam que a “Declaração de Exportação inicia o despacho de exportação, ou seja, o documento base do despacho é a DE”. Posteriormente ao registro da Declaração de Exportação no Siscomex, o exportador terá o prazo

de quinze dias para entregar à Receita Federal a documentação do despacho, caso contrário, a DE é cancelada automaticamente.

O Regulamento Aduaneiro, em seus artigos 580 e 581, define que:

Art.580. Despacho de exportação é o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo exportador em relação à mercadoria, aos documentos apresentados e à legislação específica, com vistas a seu desembarço aduaneiro e a sua saída para o exterior. Art.581. Toda mercadoria destinada ao exterior, inclusive a reexportada, está sujeita a despacho de exportação, com as exceções estabelecidas na legislação específica.

Segundo Castro (2005), o despacho aduaneiro é o procedimento administrativo realizado por um fiscal da Receita Federal, no qual se efetua a conferência dos documentos e/ou vistoria física da mercadoria que será exportada. Através do procedimento de parametrização do Siscomex, o tipo de vistoria é definido através das cores do canal de conferência aduaneira, que são estas:

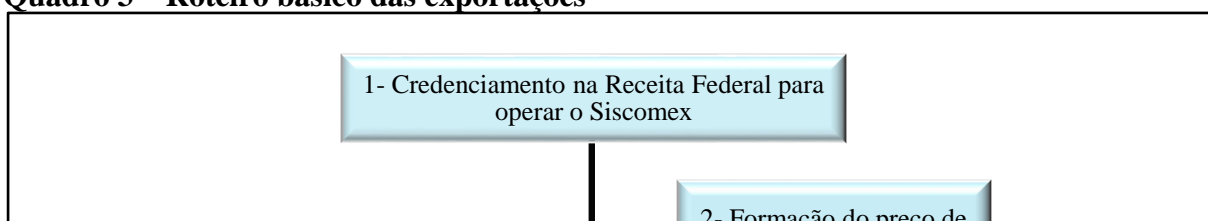
- Canal verde: a mercadoria é liberada automaticamente, sem nenhum tipo de conferência.
- Canal amarelo: é efetuada a conferência dos documentos, e dispensada a vistoria física da mercadoria.
- Canal vermelho: deverão ser efetuadas tanto a conferência dos documentos quanto a vistoria física da mercadoria.

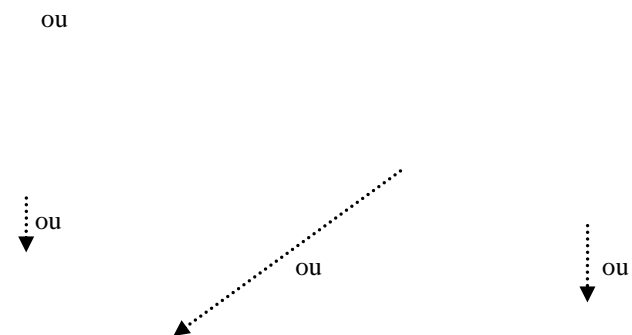
Seguindo o procedimento de vistoria, conforme o devido canal de despacho, o auditor da Receita Federal registrará o desembarço no sistema, autorizando o embarque ou transposição de fronteira (LOPEZ; GAMA, 2010).

Tripoli e Prates (2016) explicam que, após a solicitação do despacho aduaneiro, o exportador, ou o despachante aduaneiro, realiza as etapas de registro da Declaração para Despacho de Exportação (DDE), utilizando os dados informados no RE (Registro de Exportação), a confirmação da presença de carga, a recepção de documentos e a parametrização nos canais, para conferência dos auditores da Receita Federal.

Portanto, são várias as etapas de um processo de exportação. Dessa forma, torna-se necessário que uma empresa que exporta seus produtos adote um roteiro que organize todo o processo. Castro (2005) define como ideal, para ser utilizado pelas empresas exportadoras, o roteiro demonstrado no Quadro 3:

Quadro 3 – Roteiro básico das exportações





Fonte: Castro (2005, p. 57) adaptado pela autora.

Ludovico (2007) ressalta que, em um processo de exportação, torna-se necessário observar tanto as normas brasileiras quanto as normas válidas no exterior. Primeiramente, deverá o exportador consultar na SECEX (Secretaria de Comércio Exterior) a legislação referente ao produto que será exportado, e, depois, seguir as orientações dos demais órgãos

fiscalizadores e/ou aduaneiros, além de providenciar os documentos pertinentes à legislação do país importador.

2.2.1.1 Declaração Única de Exportação (DU-E)

Como se pode perceber, o procedimento para realizar uma exportação em nosso país é complexo. Conforme o COMEX (2017), a Receita Federal, juntamente com Ministério da Fazenda e Secretaria de Comércio Exterior, instituiu a Portaria Conjunta RFB/SECEX N° 349 de 21/03/2017, que disciplina que a Declaração Única será elaborada por meio do Portal Único de Comércio Exterior, no SISCOMEX (Sistema Integrado de Comércio Exterior).

Em 23 de março de 2017, os atos normativos formalizaram a implantação parcial da DU-E, contemplando as exportações realizadas no modal de transporte aéreo dos aeroportos de Guarulhos-SP, Viracopos-SP, Galeão-RJ e Confins-MG. O objetivo é o de que, no decorrer do ano de 2017, a implantação seja estendida para todos os aeroportos do país e aos demais modais: marítimo, fluvial, rodoviário e ferroviário (COMEX, 2017).

Segundo a Receita Federal (2016), o novo processo de exportação visa facilitar o processo. As informações - que antes eram dadas separadamente aos órgãos anuentes -, com o novo processo, serão informadas em um único documento. A DU-E tem como finalidade substituir a RE (Registro de Exportação), a DE (Declaração de Exportação) e a DSE (Declaração Simplificada de Exportação). Atualmente, o primeiro documento a ser emitido é o RE. Em seguida, vem a Nota Fiscal e, depois, a DE ou DSE. Com a DU-E, a base de dados será a Nota Fiscal. A partir do XML da NFe, o exportador vai importar as informações diretamente para o Siscomex, e o documento aduaneiro estará concluído.

A DU-E foi instituída visando melhorias no processo de exportação. O Quadro 4 demonstra o processo realizado atualmente e os problemas enfrentados, comparando-o à proposta da nova declaração unificada, bem como às melhorias pretendidas com o novo procedimento:

Quadro 4 - Comparativo do processo atual de exportação com o Portal Único:

Processo atual de exportação	Processo de exportação Portal Único
------------------------------	-------------------------------------

Problemas/Pontos Críticos:	Inovações/Pontos Positivos:
Sequencialismo	Paralelismo
Ausência de Integração entre sistemas	Sistemas integrados
Licenciamento operação a operação	Possibilidade de licenciamento por lote
Preenchimento redundante de informações	Prestação centralizada de informações
Pouca clareza das exigências	Exigências claras
Envio de documentos em papel	Anexação eletrônica de documentos
Etapas burocráticas para mera conferência de dados	Conferência eletrônica de dados
Falta de compartilhamento de informações	Compartilhamento de informações

Fonte: Receita Federal – Revista Fato Gerador (2016, p. 9), adaptado pela autora.

Além de facilitar o processo, a Declaração Única de Exportação (DU-E) irá agrupar as informações aduaneira, administrativa, comercial, financeira, fiscal e logística em um único documento (RECEITA FEDERAL, 2016).

Segundo o Comex (2017), as expectativas do governo são as de que, com a DU-E, as exportações brasileiras de bens containerizados, que atualmente levam em média treze dias, sejam reduzidas para oito dias, e que as quase 100 informações no processo atual sejam reduzidas também para menos de quarenta, havendo, conseqüentemente, uma redução nos custos. Com isso, visando uma reengenharia nos processos, a fim de desburocratizar e reduzir custos, espera-se que o Brasil fique entre os setenta melhores países no que tange à realização de operações de comércio exterior, já que hoje ocupa a 124^a posição no ranking.

2.2.2 Tratamento tributário e incentivos fiscais nas exportações

Com a globalização, as relações entre os países intensificaram-se, e surgiu a necessidade de criação de normas disciplinares para o deslocamento de bens e pessoas em determinado território. De acordo com Freitas *et al.* (2007), é através de um órgão chamado aduana ou alfândega que tais normas são aplicadas. Luz (2010) complementa dizendo que a aduana não é institucionalizada no Brasil, conforme em alguns países.

Segundo Luz (2010), o controle aduaneiro e os tributos que incidem sobre o comércio exterior não são de caráter arrecadatório e, sim, extrafiscal, ou seja, todos os controles existentes visam à proteção econômica brasileira.

2.2.2.1 Imposto de exportação (IE)

Conforme Castro (2005), o imposto de exportação foi criado através do Decreto-Lei nº 1.578, de 11/10/77, fixando uma alíquota de 30% do valor FOB³ do produto exportado, porém sendo facultado ao Poder Executivo aumentar ou reduzir esta alíquota até 150% (cento e cinquenta por cento), visando atingir os objetivos do comércio exterior e da política cambial.

Freitas *et al.* (2007) ressaltam a importância do incentivo à atividade exportadora, pois a exportação possibilita a entrada de dólares, que são necessários para honrar compromissos internacionais, e ainda aumenta a geração de empregos em setores como agricultura e indústria. Visando incentivar as exportações brasileiras, a alíquota do IE foi reduzida a zero na maioria dos produtos.

De acordo com Luz (2010, p. 218), o imposto de exportação, atualmente, é tributado somente sobre:

1) cigarros contendo tabaco – sujeitos à alíquota de 150%, quando destinados à América do Sul e Central, inclusive Caribe (Decreto nº 2.876/1998); 2) armas e munições - sujeitas à alíquota de 150%, quando destinadas à América Central, inclusive Caribe, e América do Sul, exceto Argentina, Chile e Equador (Resolução CAMEX nº 17/2001); e 3) couros e peles - sujeitos a alíquota de 9%, como dispõem a Circular BACEN nº 2.767, de 11 de julho de 1997, e a Resolução CAMEX nº 42, de 1 de dezembro de 2006.

Luz (2010) explica que a cobrança do IE sobre cigarros, armas e munições é prevista para evitar que esses produtos saiam do Brasil legalmente e depois voltem de forma ilegal, sem nenhum custo tributário para o exportador, visto que a operação de exportação destes bens já é imune de IPI, PIS, COFINS e ICMS. E, no caso de couros e peles, devido à grande demanda para a produção interna, o IE é cobrado para evitar que este bem fique escasso para as indústrias e o mercado interno brasileiro.

Conforme o Decreto-lei nº 1.578, de 1977, art. 1º: “O imposto de exportação tem como fato gerador a saída da mercadoria do território aduaneiro”. Porém, como Luz (2010) afirma, é difícil apurar quando exatamente uma mercadoria deixou o território aduaneiro; dessa forma, “Considera-se ocorrido o fato gerador no momento da expedição da Guia de Exportação ou documento equivalente” (§ 1, art. 1º do Decreto-lei nº 1.578, de 1977 e parágrafo único do art. 213 do Regulamento Aduaneiro). Ou seja, no momento em que ocorre o RE (registro de exportação).

³“A sigla FOB (Free on Board) é um dos termos mais usados em contratos internacionais de comércio. Por meio dele, o vendedor (exportador) compromete-se a colocar o produto a bordo do navio, arcando com os gastos até aí incorridos” (BROGINI, 2013, p. 81).

Quanto à base de cálculo, o art. 214 do regulamento aduaneiro prevê que é o preço normal do bem, e não o aduaneiro, como nas importações (LUZ, 2010).

2.2.2.2 Imunidade do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e não incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

De acordo com Castro (2005), todas as saídas para o exterior de produtos primários semifaturados ou industrializados são imunes de pagamento de IPI (Imposto sobre Produto Industrializado) e gozam da não incidência de pagamento de ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços).

2.2.2.3 Programa de Integração Social (PIS)

Conforme o artigo 14, § 1º, da MP 2.158-35/2001, as exportações são isentas do PIS. No que se refere ao PIS não cumulativo, o inciso I do 5º artigo da Lei 10.637/2002 prevê a não incidência sobre as receitas decorrentes das exportações de mercadorias ou serviços.

2.2.2.4 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

Sobre a COFINS não cumulativa, a Lei 10.833/2003, no seu artigo 6º, estabelece a não incidência sobre as exportações de mercadorias ou serviços, permitindo também o crédito das aquisições.

2.2.2.5 Regime de *drawback*

Segundo Maia (2008), o *drawback* consiste na importação da matéria-prima por parte do exportador, para produzir determinado produto e, posteriormente, exportá-lo, sem a incidência de impostos aduaneiros.

Castro (2005, p. 189), por sua vez, define o *drawback* como

[...] um incentivo fiscal à exportação, que permite à empresa industrial ou comercial importar, livre do pagamento de impostos e taxas, mercadoria para ser utilizada na fabricação de novo produto a ser gerado por transformação, beneficiamento, integração, montagem, acondicionamento, com a condição básica desse produto ser integralmente exportado.

Na visão de Maia (2008), o *drawback* tem a finalidade de favorecer as exportações, porém deve ser bem fiscalizado, para evitar que ocorram fraudes.

No que se refere às modalidades, Vieira (2008) afirma que o *drawback* pode ser concedido das seguintes maneiras:

1. Suspensão: consiste na suspensão de tributos na importação de insumos que serão utilizados para a fabricação de determinado produto que, posteriormente, será exportado, com o prazo de um ano, podendo ser prorrogado pelo mesmo período. Porém, se o insumo for utilizado na produção de uma mercadoria com grande ciclo de produção, poderá ser concedido pela Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior um prazo de até cinco anos.

2. Isenção: ocorre quando a empresa já importou o insumo com pagamento de tributos, porém o utilizou no processo produtivo e exportou o produto pronto. Nesse caso, a empresa exportadora adquire o direito de importar outra vez os insumos utilizados, para repor o estoque; no entanto, com isenção dos tributos.

3. Restituição: é a solicitação, junto à Secretaria da Receita Federal, da restituição de encargos que foram pagos sobre os insumos importados e utilizados na fabricação de determinado bem que já foi exportado. O crédito tributário solicitado se refere ao imposto de importação e ao IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados).

Nas modalidades de isenção e suspensão, os tributos dos quais o importador será isento de pagamento são os seguintes: Imposto de Importação, IPI, PIS-Pasep e COFINS, ICMS, além do adicional ao frete para a renovação da Marinha Mercante.

O *drawback* é um dos mais importantes incentivos fiscais às exportações. Vieira (2008) aponta que o seu objetivo é reduzir os custos tributários para que os produtos brasileiros tenham condições de competir no exterior.

2.3 O setor calçadista e a exportação de calçados no RS

O setor coureiro-calçadista teve início no Brasil no século XIX, através dos curtumes instalados no Rio Grande do Sul pelos imigrantes alemães e italianos. Desde então, até os dias atuais, o setor calçadista é muito importante economicamente para o nosso país, tanto pelo volume das exportações quanto pela geração de empregos, pois é uma atividade que demanda um grande número de mão de obra (CORRÊA, 2001).

A fabricação de calçados e artefatos de couro teve origem na Região do Vale dos Sinos em 1824. Calandro e Campos (2015, p. 6) destacam que:

À medida que os imigrantes avançavam ao longo do Rio dos Sinos e seus afluentes, levavam consigo o conhecimento do curtimento de couros e das técnicas de fabricação de arreios, selas e outros artigos de montaria, e também de calçados rudimentares com as aparas do couro. Ao longo do século XIX, a produção foi-se instalando em quase todos os municípios do Vale do Rio dos Sinos. Com o aumento da produção e a internacionalização do mercado no final da década de 60 do século passado, a produção espalhou-se para outros municípios e Conselhos Regionais de Desenvolvimento (Coredes) (Paranhana-Encosta da Serra, Vale do Caí, Vale do Taquari e de municípios da região da Serra e outras regiões do Estado).

Conforme Côrrea (2001), as exportações brasileiras de calçados tiveram início no período da I Guerra Mundial e intensificaram-se na II Guerra Mundial por conta da venda de coturnos para os exércitos brasileiro e venezuelano.

A indústria calçadista expandiu-se rapidamente, motivada pelas exportações entre os anos 70 e 80. Calandro e Campos (2015) citam que, devido à abertura comercial brasileira e à inserção no mercado internacional, foram necessárias algumas alterações na prática produtiva, novos padrões tecnológicos, ajustes na política econômica para taxas de juros mais altas e câmbio apreciado. Por não conseguir acompanhar tais avanços, muitas empresas da Região do Vale do Rio dos Sinos foram prejudicadas.

Apesar dos obstáculos, desde então até os dias atuais, a Região do Vale do Rio dos Sinos concentra um dos maiores *clusters*⁴ calçadistas do mundo. É uma região formada por fábricas de calçados, curtumes, fornecedores de máquinas e componentes e também instituições com enfoque na formação de mão de obra e desenvolvimento do setor (CÔRREA, 2001).

Economicamente, o Rio Grande do Sul tem grande importância para o Brasil. Em 2016, foi o maior exportador de calçados do país, sendo vendidos ao exterior 28,7 milhões de pares, o que gerou US\$ 436 milhões, conforme dados da Associação Brasileira das Indústrias de Calçados (ABICALÇADOS, 2017). Pode-se dizer que as exportações têm papel fundamental na política econômica do país, porém muitos são os entraves e as barreiras que as empresas atualmente enfrentam por conta da burocracia aduaneira, os quais devem receber uma atenção especial.

2.4 Barreiras e entraves no processo de exportação

Existem diferentes tipos de barreiras que dificultam o processo de exportação das empresas. Segundo pesquisa realizada pela Confederação Nacional da Indústria (2014), a burocracia é a principal dificuldade enfrentada pela atividade exportadora, seja para começar a

⁴ “Clusters são concentrações geográficas de empresas e instituições inter-relacionadas num setor específico” (CÔRREA *apud* HARVARD BUSINESS REVIEW, 2001, p. 68).

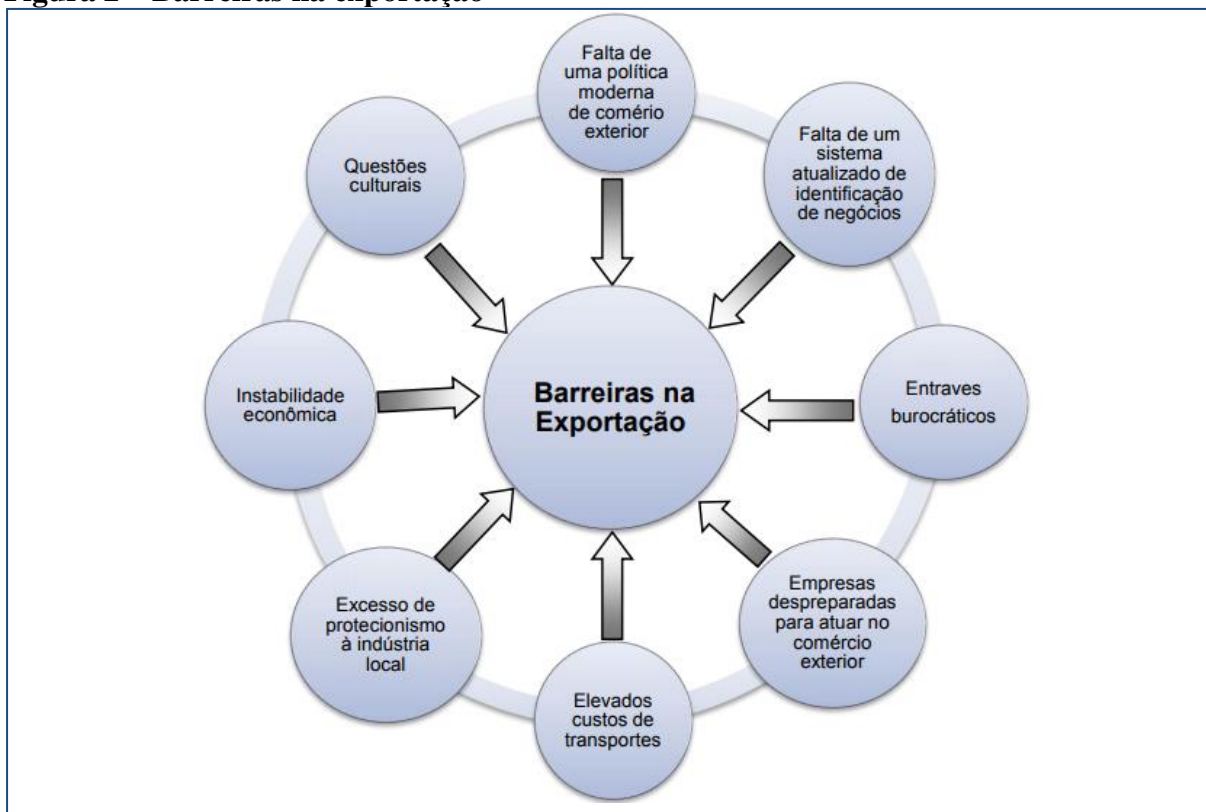
exportar, ou para alavancar as vendas no mercado exterior.

Segundo Roque (2010), além das dificuldades relacionadas às distâncias culturais, tecnológicas, geográficas e temporais entre os países, as empresas brasileiras exportadoras enfrentam obstáculos no processo de exportação, tanto no âmbito interno do país, por conta da política cambial, das deficiências nos portos, estradas e aeroportos, além do excesso de documentos para que a exportação seja liberada, quanto no âmbito externo, que, por sua vez, envolve divergências na legislação de um país para outro, além das diferenças de idiomas, moeda e costumes.

A burocracia alfandegária e/ou aduaneira envolve vários entraves que prejudicam as empresas que exercem a atividade exportadora. Para a CNI (2016), os principais obstáculos enfrentados pelo exportador nesse quesito são as tarifas cobradas nos portos e aeroportos, as tarifas nos órgãos anuentes, o excessivo número de documentos no processo de exportação, o tempo para fiscalização e despacho, o complexo procedimento de desembaraço, a falta de padronização nos órgãos anuentes, entre outros.

Ludovico (2007) vai além e cita como principais barreiras ao comércio internacional os aspectos relacionados na Figura 2:

Figura 2 – Barreiras na exportação



Fonte: Ludovico (2007, p. 29) adaptado pela autora.

Diante de tantos entraves, a burocracia aduaneira ganha destaque. A sondagem feita pela CNI aponta como um dos principais entraves às exportações brasileiras (CNI, 2014). O problema ganha ênfase quando se fala em tempo para a liberação de cargas e desembaraço aduaneiro. A pesquisa realizada pela CNI revela que a grande preocupação das empresas exportadoras não é mais somente o custo para realizar uma exportação, e, sim, o compromisso de entregar a mercadoria com prazos menores.

Torna-se, pois, necessário dar ênfase à desburocratização dos processos de exportação. “É preciso atingir um equilíbrio entre as necessidades de controle de entrada e saída de mercadorias e a necessidade de agilidade das empresas brasileiras” (CNI, 2014, p. 12).

3 METODOLOGIA

Quando se questiona sobre determinado assunto e se tem interesse de esclarecer dúvidas sobre ele, torna-se necessário desenvolver um trabalho de pesquisa. A pesquisa foi realizada por meio de um estudo de caso, de forma qualitativa e quantitativa. Segundo Ott (2012), um estudo de caso envolve uma pesquisa profunda e tem como objetivo adquirir conhecimento preciso e complexo sobre um ou poucos objetos.

3.1 Métodos utilizados na pesquisa

Quanto ao método, foi utilizado na pesquisa o dedutivo. Para Marconi e Lakatos (2009), o método dedutivo tem como objetivo descrever o conteúdo das premissas. Este método deduz, a partir das premissas, se determinado caso particular é verídico ou não. Ou seja, o método dedutivo parte do entendimento da regra geral para, então, entender os casos específicos.

3.1.1 Quanto à abordagem do problema

A abordagem do problema foi realizada de forma qualitativa e quantitativa. Segundo Prodanov e Freitas (2013), na abordagem qualitativa, o pesquisador tem o objeto de estudo como fonte direta dos dados. Já nas pesquisas quantitativas, tudo pode ser quantificável, ou seja, todas as informações são transformadas em números, para, assim, serem analisadas e classificadas.

3.1.2 Quanto à natureza da pesquisa

Prodanov e Freitas (2013) classificam a natureza da pesquisa de duas formas: básica e aplicada. A pesquisa básica tem como objetivo gerar novos conhecimentos para o avanço da ciência, sem aplicação na prática. Já a pesquisa aplicada tem como objetivo gerar conhecimentos para aplicar na prática, visando solucionar problemas específicos.

A pesquisa desenvolvida é de natureza aplicada, pois buscou identificar as principais dificuldades existentes no processo de exportação da Indústria de Calçados JKL Ltda. mediante a burocracia aduaneira e os reflexos financeiros desse processo nos exercícios de 2014, 2015 e 2016.

3.1.3 Quanto aos seus objetivos

No que se refere aos objetivos da pesquisa, de acordo com Ott (2012), a pesquisa pode ser classificada em exploratória, descritiva ou explicativa. A presente pesquisa é de caráter exploratório, tipo de pesquisa que proporciona uma maior proximidade com o problema em questão.

Para Prodanov e Freitas (2013), a pesquisa exploratória envolve, além de uma verificação bibliográfica, entrevistas com pessoas envolvidas com o problema pesquisado e uma análise de exemplos que instiguem sua compreensão.

3.2 Universo e amostra da pesquisa

Para a execução do estudo, foi escolhida uma indústria calçadista situada no Vale do Paranhana – RS - que exerce a atividade exportadora.

Pode-se dizer que o universo da pesquisa são todas as empresas exportadoras do Vale do Paranhana – RS, representando 82 (oitenta e duas) empresas, no período de janeiro a setembro de 2017, segundo o Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços⁵. No entanto, a amostra da pesquisa é a Indústria de Calçados JKL Ltda., empresa do Vale do Paranhana – RS, na qual foi aplicada a pesquisa.

⁵ BRASIL. *Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços*. Empresas brasileiras exportadoras e importadoras. 2017. Disponível em: <[https:// mdic.gov.br/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior/empresas-brasileiras-exportadoras-e-importadoras](https://mdic.gov.br/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior/empresas-brasileiras-exportadoras-e-importadoras)>. Acesso em: 08 out 2017.

Para preservar a imagem da empresa, o nome apresentado neste artigo é fictício. A Indústria de Calçados JKL Ltda. foi fundada em 2006 e começou a exportar seus produtos no ano de 2007.

3.3 Meios utilizados na pesquisa

Para atender ao objetivo de identificar as dificuldades no processo de exportação, foi realizada uma entrevista semiestruturada com os responsáveis por esse processo na empresa em estudo, segundo um roteiro de entrevista. Também foi enviado um questionário a um dos sócios da Indústria de Calçados JKL Ltda., com o objetivo de evidenciar as principais vantagens na exportação de calçados, assim como as vantagens e desvantagens financeiras do mercado externo.

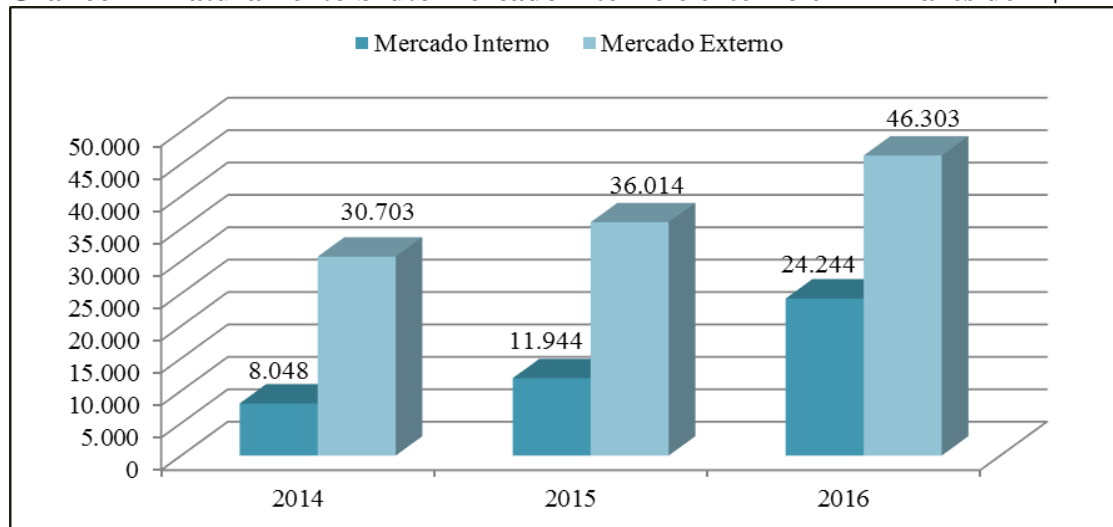
Foi apresentado à empresa participante o TCLE (Termo de Consentimento Livre e Esclarecido), a fim de demonstrar o comprometimento e a seriedade da pesquisa, o qual possibilita ao entrevistado abandonar a entrevista a qualquer momento, além de se recusar a responder a qualquer pergunta que lhe causar algum constrangimento.

E, para atender aos demais objetivos, foram utilizadas, para análise, as demonstrações dos três últimos exercícios, disponibilizadas pela empresa para o estudo, além de pesquisa bibliográfica realizada em artigos, livros e legislações pertinentes.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS

Para concretizar os objetivos propostos no presente estudo, serão apresentados os resultados da pesquisa realizada. Os dados foram coletados no período compreendido entre 13 de junho de 2017 a 08 de outubro de 2017. Primeiramente, foram disponibilizadas pela empresa em estudo, para fins de análise dos reflexos financeiros e do impacto tributário do mercado interno, frente ao mercado externo, as demonstrações contábeis (Balanço Patrimonial – BP e Demonstração do Resultado do Exercício – DRE) dos exercícios de 2014, 2015 e 2016 da Indústria de Calçados JKL Ltda. do Vale do Paranhana – RS.

O Gráfico 1 demonstra a participação das vendas no mercado externo comparada à do mercado interno:

Gráfico 1 – Faturamento bruto mercado interno e externo em milhares de R\$

Fonte: DRE dos exercícios 2014, 2015 e 2016 da Indústria de Calçados JKL Ltda.

Após analisar as demonstrações contábeis dos últimos três exercícios, é possível perceber que houve um crescimento considerável do faturamento, bem como das vendas, tanto no mercado interno como no externo.

Apesar das exportações representarem, nos últimos anos, a maior fatia do faturamento total da empresa, ocorreu uma queda na representatividade das vendas ao exterior, se comparadas ao total do faturamento. Em 2014, as exportações representavam 79,23% do faturamento bruto total; em 2015, caíram para 75,09% e, em 2016, representaram apenas 65,63%.

4.1 Impacto tributário do mercado interno frente o mercado externo:

Devido aos incentivos à exportação, consideram-se os tributos decorrentes das vendas o ICMS, PIS, COFINS e Contribuição Previdenciária - que constam no DRE, em sua totalidade, incidentes sobre a venda no mercado interno, conforme apresentado na Tabela 1:

Quadro 5 – Impostos incidentes sobre o mercado interno:

<i>Mercado Interno</i>				
Descrição	2014	2015	2016	Percentual de tributação utilizado pela empresa
Faturamento Bruto	8.048.498	11.943.571	24.243.633	-
ICMS	799.804	1.147.035	2.381.193	Alíquota conforme a Legislação pertinente de cada Estado.
PIS	130.193	194.751	397.760	1,65%
COFINS	599.681	899.251	1.837.245	7,6%
Contr. Previdenciária	77.385	114.393	360.439	1,5%
Total dos impostos	1.607.063	2.355.430	4.976.637	-
Reflexo dos impostos s/ faturamento	19,97%	19,72%	20,53%	-

Fonte: DRE dos exercícios 2014, 2015 e 2016 da Indústria de Calçados JKL Ltda.

A empresa tem como regime tributário o Lucro Real. Bazzi (2015) explica que são tributados, na venda ao mercado interno, PIS (1,65%) e COFINS (7,6%). O ICMS, por sua vez, dá-se conforme a tributação de cada estado. No Rio Grande do Sul, por exemplo, existe diferimento de 33,33%, conforme o Livro III, art. 1º A do RICMS/RS para indústria calçadista, tal como na empresa em estudo.

O total dos impostos apurados nas vendas ao mercado interno representou um reflexo de 19,97%, em 2014; 19,72%, em 2015; e 20,53%, em 2016, sobre o faturamento total bruto no mercado interno da Indústria de Calçados JKL Ltda.

Enquanto as vendas no mercado interno geram obrigações de impostos a recolher, as exportações são amparadas pela legislação, visando incentivar essa atividade. No Quadro 6, estão relacionados os mesmos tributos que tiveram incidência no mercado interno, com a devida legislação que ampara a não incidência no mercado externo.

Quadro 6 - Legislação que ampara as exportações com relação aos impostos:

<i>Mercado Externo</i>		
Descrição	Tributação	Legislação
ICMS	Não incidência	Exportações amparadas pelo art. 6º da Lei nº 9.826/99.
PIS	Não incidência	O inciso I, do 5º artigo da Lei 10.637/2002, prevê a não incidência sobre as receitas decorrentes das exportações de mercadorias ou serviços.
COFINS	Não incidência	A Lei 10.833/2003 no artigo 6º estabelece a não incidência sobre as exportações de mercadorias ou serviços.
Contr. Previdenciária	Não incidência	A Lei 12.546/2011 no artigo 9º, II, “a”, determina que serão excluídas da base de cálculo receitas oriundas das exportações.

Fonte: Lei nº 9.826/1999; Lei 10.637/2002; Lei 10.833/2003; A Lei 12.546/2011.

O Quadro 7 compara o tratamento tributário dos impostos ICMS, PIS, COFINS e Contribuição Previdenciária no mercado interno e no mercado externo.

Quadro 7 – Comparativo de impostos nos mercados interno e externo:

(continua)

<i>Descrição</i>	<i>Mercado Interno</i>	<i>Mercado Externo</i>
ICMS	Alíquota de 18% no RS, e diferimento parcial, conforme Livro III, art. 1º A do RICMS/RS. Para vendas interestaduais, é observada a alíquota interestadual pertinente para cada estado de destino.	Não incidência. Exportações amparadas pelo art. 6º da Lei nº 9.826/1999.
PIS	Alíquota de 1,65%, tendo direito a crédito nas respectivas entradas de bens e serviços utilizados como INSUMOS na produção ou fabricação de bens (inciso II, art. 3º, Lei 10.637).	Não incidência. O inciso I, do 5º artigo da Lei 10.637/2002, prevê a não incidência sobre as receitas decorrentes das exportações de mercadorias ou serviços.

(conclusão)

<i>Descrição</i>	<i>Mercado Interno</i>	<i>Mercado Externo</i>
COFINS	Alíquota de 7,6%, tendo direito a crédito nas respectivas entradas de bens e serviços utilizados como INSUMOS na produção ou fabricação de bens (inciso II, art. 3º, Lei 10.637).	Não incidência. A Lei 10.833/2003, no artigo 6º, estabelece a não incidência sobre as exportações de mercadorias ou serviços.
CONTR. PREVIDENCIÁRIA	Alíquota de 1,5%, conforme a Lei 13.161/2015, em seu Art. 8º-A.	Não incidência. A Lei 12.546/2011, no artigo 9º, II, “a”, determina que deverão ser excluídas da base de cálculo receitas oriundas das exportações.

Fonte: Bazzi (2015); Lei nº 9.826/1999; Lei 10.637/2002; Lei 10.833/2003; A Lei 12.546/2011.

No ano de 2017, ocorrem algumas alterações referentes à contribuição previdenciária. Em 30 de março de 2017, foi publicada a Medida Provisória Nº 774, que excluía diversos setores, inclusive o setor coureiro calçadista, da desoneração da folha de pagamento a partir de julho de 2017. No entanto, em 09 de agosto de 2017, foi publicada a Medida Provisória Nº 794, revogando a Medida Provisória nº 772 (29 de março de 2017), a Medida Provisória nº 773 (29 de março de 2017) e a Medida Provisória nº 774 (30 de março de 2017).

A legislação apresentada nos Quadros 6 e 7 foi a utilizada pela empresa em estudo nos exercícios analisados (2014-2015-2016).

4.2 Reflexos financeiros mediante o processo de exportação

Araújo (2016, p. 43) afirma que as despesas com exportação “São aquelas oriundas das operações de transporte, deslocamento e armazenagem do produto, nas quais se utilizam as instalações de porto e/ou aeroporto, ou, ainda, serviços prestados por terceiros, que tenham ligação direta com o produto e/ou processo”. No Quadro 8, foram apresentadas as despesas decorrentes das exportações.

Quadro 8 – Despesas decorrentes das exportações em R\$:

	2014	%	2015	%	2016	%
Faturamento das exportações	30.702.928	100%	36.013.647	100%	46.303.337	100%
Fretes – Exportação	303.538	0,98%	359.227	0,99%	544.351	1,18%
Desp. com corretagem de exportação	367.342	1,20%	525.025	1,46%	565.526	1,22%
Despesas com câmbio	102.875	0,34%	174.677	0,49%	326.279	0,70%
Despesas com embarque	29.550	0,10%	37.105	0,10%	267.330	0,58%
TOTAL	803.307	2,62%	1.096.036	3,04%	1.703.487	3,68%

Fonte: DRE dos exercícios 2014, 2015 e 2016 da Indústria de Calçados JKL Ltda.

As despesas decorrentes das exportações da Indústria de Calçados JKL Ltda. abrangem os fretes, as despesas com corretagem, com câmbio e embarque. No ano de 2014, o reflexo da totalidade das despesas relacionadas às exportações foi de 2,62%, sendo o total bruto dessas exportações R\$ 30.702.928,00. Em 2015, o reflexo foi de 3,04% sobre R\$ 36.013.647,00. E, em 2016, foi de 3,68% sobre R\$ 46.303.337,00.

Na visão do empresário, uma das principais vantagens da exportação de calçados é a diminuição da dependência do mercado interno, fazendo com que a empresa, ao atuar nesse ramo, torne-se menos vulnerável às oscilações do mercado interno.

O sócio mencionou, ainda, que, na exportação, as vendas são realizadas em grandes quantidades, gerando, na produção, economia de escala, aproveitamento a capacidade produtiva e o aumento na rentabilidade da empresa. Também a compra de matéria-prima em grande quantidade possibilita a negociação para melhores preços, e os custos diminuem. A empresa utiliza frequentemente o regime de *Drawback*, por meio do qual importa matéria-prima com suspensão ou eliminação de tributos, reduzindo custos na produção de produtos que serão exportados, tornando-os mais competitivos no mercado internacional.

Quanto às vantagens financeiras, o empresário respondeu que os incentivos fiscais e financeiros influenciam grandemente a manutenção da atividade exportadora pela empresa. Os incentivos fiscais existentes na exportação permitem o acúmulo de créditos fiscais pela aquisição de insumos utilizados em seus processos de industrialização dos produtos a serem exportados, prevendo a legislação que a empresa possa fazer transferências fiscais de ICMS a fornecedores, por exemplo. Na opinião do empresário, esse é um ponto positivo, pois, além de não tributar a venda ao exterior, é permitido, todo mês, utilizar parte dos créditos fiscais adquiridos na entrada dos insumos.

As desvantagens mencionadas pelo sócio foram a oscilação da moeda e os custos com a exportadora. Atualmente, a empresa não possui departamento próprio para realizar o desembaraço e demais operações pertinentes às exportações, pois, segundo ele, é bastante difícil encontrar pessoal preparado para atuar nessa área.

4.3 Entraves no processo de exportação:

Para alcançar o objetivo de identificar os principais entraves no processo de exportação, foi necessário realizar uma entrevista (semiestruturada) na empresa terceirizada que executa todo o processo de exportação da empresa em estudo. É uma empresa especializada em

desembarço alfandegário, agenciamento de fretes internacionais aéreos, marítimos e rodoviários, e em todos os demais serviços pertinentes à logística internacional.

Participaram da entrevista o diretor da empresa de assessoria aduaneira, além da colaboradora que lá trabalha há doze anos e atua diretamente no Departamento de Exportação/Importação/Câmbio. Portanto, ambos aptos a responderem aos questionamentos.

O primeiro questionamento dirigido aos entrevistados foi a respeito do sistema de cadastramento (SISCOMEX) como processo inicial para uma empresa atuar na exportação. Ludovico (2007) destaca que, para que a pessoa jurídica possa realizar operações de comércio exterior, é necessário estar devidamente registrada no SISCOMEX. De acordo com os entrevistados, o processo de registro no SISCOMEX é simples e acessível, além de possuírem uma boa divulgação e orientação de como proceder, o que é disponibilizado pela Receita Federal através de manuais. O manual referente à habilitação para pessoa jurídica está disponível no site da Receita Federal⁶.

No que se refere à comunicação e à integração entre os órgãos anuentes, os entrevistados responderam que não têm informação da sua existência, apenas em alguns casos do MERCOSUL. Eles explicaram que os órgãos anuentes adotam procedimentos próprios e independentes para autorizarem a exportação. Quando a legislação obriga a licença por algum órgão do governo, cabe ao exportador buscar a efetivação deste órgão através do preenchimento de formulários complementares, coincidindo que o prestador preencha a mesma informação em diferentes documentos. Concluíram os entrevistados que ainda há muitas melhorias a serem feitas.

Nos quesitos liberação de cargas, inspeção aduaneira e trânsito aduaneiro, os entrevistados relataram que houve uma significativa melhora no processo nos últimos anos. Contudo, na liberação de cargas, existe a necessidade de as informações estarem bem integradas. Como exemplo, foram citadas as informações sobre a origem das mercadorias, que são necessárias nas operações de desembarço e, atualmente, são informadas de forma manual no sistema. Já no trânsito aduaneiro, o que mais impacta no processo de exportação são as constantes greves.

Grande parte dos portos, aeroportos e rodovias brasileiros não está devidamente equipada para atender às empresas exportadoras e aos despachantes aduaneiros. Em se tratando de infraestrutura, os entrevistados responderam que a mesma não atende à real necessidade, e,

⁶ RECEITA FEDERAL. *Siscomex - Habilitação de Pessoa Jurídica*. 2014. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/habilitacao/Pessoa-Juridica/Pessoa-Juridica>>. Acesso em: 12 maio 2017.

com isso, as empresas exportadoras brasileiras apresentam maiores custos, além de perder em competitividade.

Quanto ao número de documentos envolvidos para a conclusão do processo de exportação, os entrevistados afirmaram que a quantidade de documentos exigidos em um processo de exportação é excessiva, e pode, sim, ser considerada um entrave à exportação. Mencionaram ainda que os documentos poderiam ser simplificados, mais sistematizados, talvez em documento único, tal como a DU-E (Declaração Única de Exportação), que veio com esse intuito, pois irá substituir a DE, a DSE e o RE (RECEITA FEDERAL, 2016).

Na questão sobre legislação aduaneira, os entrevistados afirmaram que a consideram um entrave que precisa ser modernizado de acordo com os atuais padrões de mercado. Os maiores entraves ocorrem em decorrência da dependência de órgãos não estruturados, tais como o IBAMA e o Ministério do Exército, nos quais não há uma rápida análise e liberação dos processos. Quanto à divulgação de normas e exigências, segundo os entrevistados, a divulgação nos meios eletrônicos deveria ser mais ágil, o que não ocorre atualmente.

Em se tratando de tecnologia, os entrevistados responderam que o avanço tecnológico, com relação aos sistemas utilizados no processo de exportação, está chegando na medida do tempo, porém os sistemas utilizados atualmente não atendem, na totalidade, à demanda, devendo, pois, ser integrados para um melhor desempenho do fluxo logístico.

A Receita Federal, juntamente com o Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, está realizando uma reestruturação dos processos de exportação, visando substituir a RE, DE, DSE pela DU-E (Declaração Única de Exportação). Os entrevistados acreditam que haverá um avanço positivo, que irá diminuir os entraves da burocracia aduaneira, pois simplificará e agilizará o procedimento de desembaraço das exportações. Porém isso não está ainda totalmente disponível para a utilização, mas a empresa já está se preparando, através de cursos, para conhecer a sistemática desse novo processo de exportação. A conclusão dos entrevistados é a de que as perspectivas são positivas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a globalização e o intercâmbio comercial entre os países, as exportações passaram a ser fundamentais para as empresas que almejam o desenvolvimento e a expansão dos seus negócios.

A atividade exportadora é uma modalidade para a qual existem muitos incentivos, entre os quais podemos destacar os incentivos fiscais e tributários concedidos pelo governo, que têm

a finalidade de deixar os produtos brasileiros mais competitivos perante o mercado internacional.

No entanto, as empresas que exercem a atividade exportadora no Brasil, na maioria das vezes, enfrentam diversos obstáculos. Um dos maiores entraves no que se refere às exportações é a própria máquina pública, que estabelece a burocracia aduaneira.

Entende-se que abordar este tema é importante, devido à situação econômica e política que o Brasil vive atualmente. As empresas não podem ser dependentes somente do mercado interno.

Analisando as demonstrações contábeis e pesquisando legislações pertinentes à atividade exportadora, foi possível concluir que os reflexos financeiros tidos pela empresa por conta das exportações são somente sobre as despesas com o processo de exportação, sendo elas despesas com corretagem, com câmbio, com fretes e embarque. No que se refere aos custos tributários, devido aos incentivos fiscais nas vendas ao exterior, isso não ocorre, diferentemente do que ocorre no mercado interno, para o qual a legislação brasileira impõe altas cargas tributárias.

Através da análise, percebe-se que a empresa em estudo tem a maior parte de seu faturamento voltado ao exterior. Porém houve uma queda nessa representatividade nos últimos anos. Em 2014, as exportações representavam 79,23% do faturamento bruto total; em 2015, caíram para 75,09%, e, em 2016, representaram apenas 65,63%.

A partir dessa análise, foi possível identificar que as despesas com a exportação são consideravelmente inferiores, quando comparadas aos tributos apurados nas vendas ao mercado interno. Enquanto as vendas no mercado interno geraram tributos (ICMS, PIS, COFINS, Contribuição Previdenciária), nas vendas ao exterior, a empresa beneficiou-se dos incentivos fiscais existentes. O reflexo tributário sobre o total do faturamento no mercado interno foi de respectivamente 19,96% (2014), 19,72% (2015) e 20,53% (2016). Já as despesas decorrentes da exportação geraram um reflexo de 2,62%, em 2014; 3,04%, em 2015, e 3,68% em 2016.

Devido aos problemas enfrentados por tantas empresas na hora de exportar, foi proposto também, como objetivo, identificar os principais entraves decorrentes da burocracia aduaneira.

Para atingir este objetivo, foi realizada uma entrevista na empresa terceirizada que realiza as exportações da Indústria de Calçados JKL Ltda. Através dessa entrevista, foi possível identificar como principais dificuldades a comunicação e a integração entre os órgãos anuentes, a complexa legislação aduaneira, o excesso de documentos a serem preenchidos - muitas vezes com a mesma informação - e a falta de estrutura em tempo real por parte dos órgãos fiscalizadores e anuentes.

Ainda há muitas melhorias a serem feitas no âmbito do processo de exportação, para que se torne um processo mais simplificado. Algumas medidas já foram tomadas, um exemplo é a DU-E (Declaração Única de Exportação), que visa unificar os documentos RE (Registro de exportação), a DE (Declaração de Exportação) e a DSE (Declaração Simplificada de Exportação). Porém, para manter a competitividade das empresas no exterior, bem como a sua produtividade, a geração de empregos e o desenvolvimento econômico brasileiro, é fundamental desburocratizar o processo que tem travado as empresas exportadoras.

REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, Carlos. *ABC da Exportação: Teoria e prática para iniciante*. 2016. Disponível em: <<https://www.dropbox.com/s/8lz4wzuefndn7rg/2016-0915%20-%20ABC%20da%20Exporta%C3%A7%C3%A3o.pdf?dl=0>>. Acesso em: 27 jul. 2017.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS INDÚSTRIAS DE CALÇADOS. ABICALÇADOS. *Exportações de calçados: recuperação na reta final do ano*. 2016. Disponível em: <<http://www.abicalcados.com.br/noticia/exportacoes-de-calcados-recuperacao-na-reta-final-do-ano/>>. Acesso em: 29 mar. 2017.
- ASSUMPÇÃO, Rossandra Mara. *Exportação e Importação: conceitos e procedimentos básicos*. 20.ed. Curitiba: Ibpx, 2007.
- BAZZI, Samir. *Gestão tributária*. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2015.
- BRASIL. *Decreto-Lei nº 1.578, de 11 de outubro de 1977*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1578.htm>. Acesso em: 31 mar. 2017.
- _____. *Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009*. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em: 04 ago. 2017.
- _____. *Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 28 mar. 2017.
- _____. *Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm>. Acesso em: 25 mar. 2017.
- _____. *Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm>. Acesso em: 04 abr. 2017.
- _____. *Medida Provisória nº 774, de 30 de março de 2017*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/Mpv/mpv774.htm>. Acesso em: 08 out. 2017.

_____. *Medida Provisória nº 794, de 09 de agosto de 2017*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/Mpv/mpv794.htm>. Acesso em: 08 out. 2017

_____. *Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços*. Empresas brasileiras exportadoras e importadoras. 2017. Disponível em: <<https://mdic.gov.br/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior/empresas-brasileiras-exportadoras-e-importadoras>>. Acesso em: 08 out 2017.

BROGINI, Gilvan. *Tributação e benefícios fiscais no comércio exterior*. Curitiba: InterSaberes, 2013.

CALANDRO, Maria Lucrecia; CAMPOS, Silvia Horts. *Arranjo Produtivo Local (APL) calçadista Sinos – Paranhana – RS: análise do segmento do calçado de alto valor agregado*. Relatório II. Porto Alegre: FEE, 2015. Relatório do Projeto Estudo de Aglomerações Industriais e Agroindustriais no RS. Disponível em: <<http://www.fee.rs.gov.br/wp-content/uploads/2016/06/201606063-calcados-vale-do-rio-dos-sinos-relatorio-ii.pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2017

CASTRO, José Augusto. *Exportação Aspectos Práticos e Operacionais*. São Paulo: Lex, 2005.

COMÉRCIO EXTERIOR DO BRASIL. COMEX DO BRASIL. *Brasil pode cair em 2016 para a 29ª posição no ranking dos maiores exportadores do mundo*. 2016. Disponível em: <<http://www.comexdobrasil.com/brasil-pode-cair-em-2016-para-a-29a-posicao-no-ranking-dos-maiores-exportadores-do-mundo/>>. Acesso em: 11 mar. 2017.

_____. *Como a Declaração Única de Exportação (DU-E) pode beneficiar as empresas exportadoras*. 2017. Disponível em: <<https://www.comexdobrasil.com/como-a-declaracao-unica-de-exportacao-du-e-pode-beneficiar-as-empresas-exportadoras/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. CNI. *Entraves as Exportações Brasileiras*. Brasília: 2014. Disponível em: <<http://www.abimci.com.br/wp-content/uploads/2014/02/Entraves-%C3%A0s-Exporta%C3%A7%C3%B5es-Brasileiras1.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2017.

_____. *Desafios à competitividade das exportações brasileiras*. Brasília: 2016. Disponível em: <<http://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2016/9/desafios-competitividade-das-exportacoes-brasileiras-micro-e-pequenas-empresas/>>. Acesso em: 10 mar. 2017.

CORRÊA, Abidack Raposo. *O complexo coureiro-calçadista*. BNDES Setorial, Rio de Janeiro: BNDES, 2001.

FREITAS, Vladimir Passos de. *et al. Importação e exportação no direito brasileiro*. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

GARCIA, Luiz Martins. *Exportar: rotinas e procedimentos, incentivos e formação de preços*. 8. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2005.

INSTITUTO DE ESTUDOS PARA O DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL. *Comércio mundial: a marginal expressão brasileira em manufaturados*. 2016. Disponível em: <http://www.iedi.org.br/cartas/carta_iedi_n_763.html>. Acesso em: 29 abr. 2017.

KRUGMAN, Paulo R.; OBSTFELD, Maurice; MELITZ, Marc J. *Economia Internacional*. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2015.

LACERDA, Antônio Corrêa de. *et al. Economia Brasileira*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

LOPEZ, José Manoel Cortiñas; GAMA, Marilza. *Comércio exterior competitivo*. São Paulo: Aduaneiras, 2010.

LUDOVICO, Nelson. *Logística internacional: um enfoque em comércio exterior*. São Paulo: Saraiva: 2007.

LUZ, Rodrigo. *Comércio internacional e legislação aduaneira*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

MAIA, Jayme de Mariz. *Economia internacional e comércio exterior*. 12.ed. São Paulo: Atlas: 2008.

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

NOSE JUNIOR, Amadeu. *Marketing internacional: uma estratégia empresarial*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

O GLOBO. *Recessão faz Brasil cair no ranking de países importadores*. 2017. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/recessao-faz-brasil-cair-no-ranking-de-paises-importadores-21196984>>. Acesso em: 11 jul. 2017.

OTT, Ernani. *Técnicas de Pesquisa em Contabilidade*. São Leopoldo: Unisinos, 2012.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RECEITA FEDERAL. *Revista Fato Gerador*. n. 12. 2016. Resultados do 2º Semestre de 2016. Disponível em: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/publicacoes/revista-fato-gerador/fg_12edicao-1.pdf/view>. Acesso em: 24 jul. 2017.

_____. *Siscomex - Habilitação de Pessoa Jurídica*. 2014. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/habilitacao/Pessoa-Juridica/Pessoa-Juridica>>. Acesso em: 12 maio 2017.

ROQUE, Leibi. Comércio internacional: Um estudo das principais dificuldades encontradas pelas empresas brasileiras no comércio exterior. *Revista Conteúdo*, Capivari, v. 1, n.3, jan./jul. 2010.

SIMONSEN, R.C. *História econômica do Brasil: 1500/1820*. 8.ed. São Paulo: Nacional, 1978.

TRIPOLI, Angela Cristina Kochinski; PRATES, Rodolfo Coelho. *Comércio Internacional: teoria e prática*. Curitiba: Intersaberes, 2016.

VIEIRA, Aquiles. *Teoria e prática cambial: exportação e importação*. 3.ed. São Paulo: Aduaneiras, 2008.