

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL PARA CUSTOMIZAR APARELHOS DE TELEFONIA FABRICADOS NO BRASIL PARA DESTINAÇÃO A OUTROS PAÍSES, ATRAVÉS DA EMPRESA BENEFICIADORA ESTRANGEIRA, QUE PASSA A ATUAR NO BRASIL PARA TAIS EFEITOS - BENEFÍCIOS PARA O PAÍS EM NÍVEL DE EMPREGOS E GERAÇÃO DE RECEITAS DECORRENCIAIS E AUMENTO DE VOLUME DE EXPORTAÇÃO E INEXISTÊNCIA DE ÓBICE NA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA - PARECER.

Ives Gandra da Silva Martins

Consulta

A consulente submete-me, por intermédio de seu eminente consultor José Luiz Siqueira, a questão abaixo:

A empresa, situada no exterior, e com subsidiárias em quase todos os países da América Latina, além de atuar também em todas as regiões do mundo, é a maior distribuidora de produtos eletrônicos sem fio (*wireless*).

Em sua variada linha de produtos comercializados, destacam-se os telefones celulares.

A empresa, no Brasil, tem como seu principal negócio a distribuição dos telefones de outra empresa, sediada no Estado de São Paulo.

Devido à dinâmica desse mercado, uma parcela dos telefones originários dessa empresa sediada no Estado de São Paulo é embarcada para a empresa no exterior. Confirmados os detalhes do pedido das operadoras, muitas vezes, a empresa precisa executar um processo de customização para adequar os telefones aos requisitos das operadoras.

Tal processo pode consistir em troca do *software* da operadora, inclusão ou exclusão de acessórios, troca de carregadores de bateria, manuais e outras operações similares.

Entretanto, como este modelo de negócio tem se tomado não competitivo, seja em custo, seja em prazo de reação a emergências, a empresa decidiu transferir sua operação do exterior para próximo da fábrica da outra empresa, sediada no Estado de São Paulo.

O modelo de negócio proposto é o seguinte:

- 1) A outra empresa exporta os telefones celulares para a empresa no exterior e efetua a entrega, de acordo com o contrato de compra e venda, no Depósito Alfandegado Certificado (DAC) em entreposto aduaneiro situado no interior do Estado de São Paulo, de acordo com a Instrução Normativa SRF no. 266/02, dando baixa de seu Regime Especial RECOF, quando do recebimento dos produtos no DAC (IN266/02, art. 6º).
- 2) A subsidiária da empresa no Brasil é designada como representante da empresa sediada no exterior para efeitos do DAC.
- 3) Quando os produtos estiverem de acordo com os requisitos do pedido da operadora, serão fisicamente transportados ao aeroporto de Viracopos, para entrega à cia. aérea para embarque ao destino final.
- 4) Quando os telefones celulares necessitarem de customização, para atender ao pedido da operadora, serão transferidos para o CNPJ da filial da empresa sediada no exterior no Entreposto Aduaneiro com atividade industrial no interior paulista, sem cobertura cambial, de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 241/02.
- 5) Para possibilitar o processo de customização, a filial da empresa sediada no exterior no Entreposto Aduaneiro disponibilizará todos os insumos necessários, tais como carregadores, acessórios, manuais, além da infraestrutura de sistemas e equipamentos, bem como de pessoal habilitado para a execução do processo de customização.
- 6) Completado o processo de customização, os telefones celulares serão exportados para a empresa no exterior, sendo fisicamente embarcados para a operadora no destino final.
- 7) A fatura de exportação para a empresa sediada no exterior incluirá a devolução sem cobertura cambial dos telefones, e a recuperação dos custos da operação de customização e margem da filial da empresa no Entreposto Aduaneiro, de acordo com as regras de preço de transferência, com cobertura cambial.

A transferência das operações da empresa situada no exterior para sua filial no Entrepasto Aduaneiro trará aproximadamente 200 postos de trabalho, bem como aumento das exportações brasileiras, seja pela operação de customização, seja pelos volumes de exportação adicionais, devidos a maior competitividade e disponibilidade do modelo proposto, em relação ao anterior.

Resposta

A Constituição da República Federativa do Brasil instituiu um elenco taxativo de impostos, cujo alargamento só é possível mediante o exercício da competência residual da União (art. 154), e, no concernente aos impostos indiretos, eliminou sua incidência nas exportações, conforme determinado no arts. 153, § 3º, III, 155, § 2º, X, *a*, e 156, § 3º, II, todos os três dispositivos assim redigidos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)

IV - produtos industrializados; (...)

§ 3º - 0 imposto previsto no inciso IV: (...)

m - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior; (...)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...)

§ 2º 0 imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...)

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (...)

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...]

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002) [...]

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) ;¹

Ao contrário da esmagadora maioria dos países que possuem um único tributo para circulação de bens e serviços (IVA) - sendo ele, na Europa, o tributo por excelência comunitário, com regime jurídico único nas relações entre os 27 países da União Européia - o Brasil optou, tendo em conta razões federativas e o modelo forjado pela EC nº 18/65, por manter a tríplice competência (União, Estados e Municípios) para a instituição de incidências sobre bens e serviços. A preferência para tributar a

1. Sobre o inciso III do § 3º do art. 153 escrevi: “O dispositivo consagra a imunidade nas exportações de produtos industrializados destinados ao exterior.

O princípio é elementar. Os países concorrem no mercado internacional exportando produtos e não tributos. Os acordos internacionais setoriais, regionais ou bilaterais sobre comércio exterior acentuam a permanente disputa entre os países para determinação dos estímulos que o concerto das nações tolera. Sendo o comércio internacional o cenário mais elevado das relações econômicas entre as nações, aquelas nações que se transformam em grandes exportadoras de bens tendem a avançar na estabilidade de sua economia e nas conquistas sociais e políticas decorrentes. O Japão é nítido exemplo, país que não possui a grande maioria de matérias-primas e insumos, mas que é o maior exportador de produtos manufaturados do mundo.

Como todas as nações objetivam, algumas vezes, obter o mesmo mercado e poder, utilizam-se de soluções menos corretas para sua conquista. Compreende-se, pois, a relevância de organismos como a OMC ou a necessidade contínua de negociações sobre o nível de estímulo que uma nação pode ofertar a seus produtos de exportação ou restrições que pode impor aos produtos estrangeiros de importação.

É consensual que a eliminação dos impostos de circulação, reais ou indiretos, não corresponde a concorrência desleal, de tal forma que todas as nações civilizadas afastam tais imposições para a exportação de seus produtos” (*Comentários à Constituição do Brasil*, v. 6, 1.1. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 341-3).

industrialização foi atribuída à União; a comercialização, aos Estados; e a prestação de serviços, aos Municípios. Não excluiu, em hipóteses definidas em lei complementar ou ordinária, certas áreas de incidência comuns (industrialização, comercialização e prestação de serviços) em que a competência foi atribuída às três esferas com poder impositivo.²

É certo que os três impostos que, nos demais países, comporiam o IVA, a saber: o IPI, o ICMS e o ISS, não incidem sobre as exportações.

De rigor, segue o País o princípio elementar do comércio internacional, de que “não se exportam tributos, mas produtos”, em face da brutal competitividade que se desenvolve nos negócios externos.³

A não-exportação de tributos não fere as regras do livre comércio. Somente os subsídios configuram tal ferimento, visto que

2. Antonio Carlos Rodrigues do Amaral lembra sobre o IVA que: “Historicamente, a proposta inicial para adoção de um imposto sobre o valor agregado pode ser identificada em 1919. A Missão Shoup para o Japão, em 1949, propôs um IVA para os governos locais que foi inicialmente introduzido e, posteriormente, revogado. Em 1955, a França introduziu um IVA no nível da produção, substituindo um multiestagiário imposto cumulativo. O Brasil, em 1967, foi o primeiro país do mundo a introduzir um amplo imposto submetido à sistemática do valor agregado, o então ICM, cobrindo todas as etapas de produção e distribuição de um produto em direção ao consumidor final. A partir de então, o IVA foi adotado como tributo-padrão da Comunidade Européia, e atualmente está presente em cerca de uma centena de países ao redor do mundo. Virtualmente, toda a América Latina possui o IVA no seu sistema tributário” [*Pesquisas tributárias*, nova série 3: tributação no Mercosul. 2. ed. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2002. p. 478-9).

3. Fernando Rezende lembra que: “Juntamente com a globalização dos mercados, a consolidação de blocos econômicos regionais vem impondo crescentes limites à autonomia dos Estados nacionais. O fortalecimento das instituições encarregadas de exercer o controle e a fiscalização do comércio e arbitrar os conflitos decorrentes do não-cumprimento dos acordos estabelecidos é uma manifestação importante da submissão a normas supranacionais, que é ainda mais severa quanto mais avançado for o estágio das distintas experiências de integração econômica regional.

A esse respeito, a experiência da Comunidade Econômica Européia é exemplar. Na seqüência da liberação das barreiras tarifárias ao livre fluxo de mercadorias e serviços nos limites do Mercado Comum Europeu, crescentes avanços foram alcançados no rumo da plena harmonização das políticas econômicas, harmonização essa indispensável ao projeto da unificação européia” [*O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 348).

estes acrescentam um poder concorrencial, outorgado pelo Estado, a preços não competitivos, enquanto a não-incidência não altera o preço normal de mercado dos produtos ou serviços enviados ao exterior.⁴

Por essa razão, produtos e serviços exportados são imunes de tributação de IPI, ICMS e ISS.⁵

A União, com o aval da Suprema Corte, a fim de não partilhar receitas, alargou o espectro impositivo de determinadas contribuições (COFINS e PIS). Passaram estes tributos, em decorrência, a também não incidir sobre as exportações, já não mais por consequência da lei suprema, mas por isenções típicas, embora alguns intérpretes tenham entendido que a inclusão do inciso IV no art. 195 da CF implicaria, *a contrario sensu*, declarar a imunidade tributária dessas contribuições no caso de exportação.⁶

4. Heleno Tavares Torres esclarece: “A ‘defesa comercial’ é um regime sobremodo sensível no GATT, pois tem como principal finalidade garantir a preservação do livre comércio no sistema multilateral de trocas transnacionais, protegendo a indústria dos países de destino de mercadorias contra qualquer espécie de interferência nos preços destas, com a finalidade de prejudicar a concorrência no destino. E como tais afetações podem ser fruto de atividades de particulares contra concorrentes específicos (dumping) ou sob influência de práticas subsidiadas por esforços governamentais (subvenções), fazia-se mister que se reconhecesse o direito de tais países de destino a criarem medidas de proteção em favor da indústria interna com aplicação de medidas antidumping (contra particulares) ou compensatórias (contra subvenções ou subsídios estatais). Regulamenta-se, assim, o direito à proteção da indústria interna (o que não é protecionismo), sempre e quando em presença de alguma situação jurídica que o justifique” (*Direito tributário*. São Paulo: Thomson/IOB, 2005. p. 13-4).
5. Agostinho Tavoraro lembra que: “Embora tradicionalmente exista um muro separando tributação e comércio, a verdade é que essa muralha, tal qual o muro de Berlim, vem caindo, pois como anota Jinyan Li, citando Homer Moyer, toda solução tributária causa problemas de comércio e toda solução de comércio tem problemas tributários. Como afirma Wolfgang Schen, se a liberdade de mercado (objetivo da Organização Mundial do Comércio - OMC) há de ser atingida, os preços cobrados nos mercados internacionais de produtos não podem ser distorcidos, dificilmente existindo outras partes dos sistemas jurídicos nacionais cujos efeitos na fixação de preços sejam tão profundos quanto à parte do regime tributário nacional, o que começa com os direitos aduaneiros, passando ao imposto de consumo e à tributação especial de produtos supérfluos (tabaco e álcool)” (*Op. cit.*, p. 40).
6. Carlos Maximiliano lembra que: “*Inclusionem unius fit exclusio alterius*: A inclusão de um só implica a exclusão de quaisquer outros. É mais freqüente o uso da fórmula bem concisa: *inclusio unius, exclusio alterius*.”

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...)

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

A discussão acadêmica resta ultrapassada pela existência de legislação específica, como ocorre no art. 6º da Lei nº 10.833, de 29.12.2003, assim redigido:

Art. 6º. A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.⁷

É que, na verdade, sendo a COFINS, sucessora do Finsocial, que o STF entendeu ter natureza de imposto, embora sem ainda ter sido conformada com tal roupagem, serviu, a nova contribuição, de compensação significativa para a perda de parte do IPI, que os

Qui de uno dicit, de altero negat. Qui de uno negat, de altero dicit: A afirmativa num caso importa em negativa nos demais; e vice-versa: a negativa em um implica a afirmativa nos outros.

Ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit: Quando a lei quis determinou; sobre o que não quis, guardou silêncio” (*Hermenêutica e aplicação do direito*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979. p. 242-3).

7. Hugo de Brito Machado lembra que: “Entende-se por neutralidade externa a possibilidade de eliminação do ônus tributário nas exportações. O tributo deve ser arrecadado pelo país de destino da mercadoria. Essa neutralidade só seria possível em face da proporcionalidade do ônus e da transparência acima comentadas” (Virtudes e defeitos da não-cumulatividade do tributo no sistema tributário brasileiro. In: GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Fundamentos do PIS e da COFINS e o regime jurídico da não-cumulatividade*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 234).

constituintes impuseram à União, visto que a partilha de receitas com as outras entidades federativas passou de 33%, para 47%, a partir da Constituição de 1988, nas operações internas.⁸

Imposição, com natureza mais de imposto que de contribuição, mereceu, em nível de legislação ordinária, o mesmo tratamento desonerativo da imunidade que a lei maior deu aos impostos reais ou indiretos.⁹

De rigor, o Governo brasileiro agiu segundo a intenção do constituinte: dar competitividade ao País, não onerando os novos produtos com *tributos indiretos*. Como no País, além dos três impostos constitucionais, COFINS e PIS oneram todas as operações de circulação de bens e serviços, claramente, houve por bem o legislador ordinário acompanhar as sinalizações do Constituinte, não prejudicando a competitividade dos produtos e dos serviços brasileiros.

8. Comentei o art. 56 do ADCT - assim redigido: "Art. 56. Até que a lei disponha sobre o art. 195,1, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota da contribuição de que trata o Decreto-Lei n. 1.940, de 25 de maio de 1982, alterado pelo Decreto-Lei n. 2.049, de 1º de agosto de 1983, pelo Decreto n° 91.236, de 8 de maio de 1985, e pela Lei n° 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a integrar a receita da seguridade social, ressalvados, exclusivamente no exercício de 1988, os compromissos assumidos com programas e projetos em andamento" - da seguinte forma: "O artigo teve sua eficácia esgotada com a promulgação da Lei Complementar n° 70/91, que instituiu a contribuição para financiamento da seguridade social (30.12.1991), com eficácia assegurada para noventa dias depois (art. 195, § 6º, da CF).

Antes, provocou polêmica acentuada. O Decreto-Lei n° 1.940/82, que instituiu o Finsocial, foi considerado pela Suprema Corte como tendo criado um imposto e não uma contribuição, razão pela qual sua manutenção deu-se provisoriamente até que uma autêntica contribuição social fosse criada" (*Comentários à Constituição do Brasil*, v. 9. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 464).

9. Ricardo Lobo Torres esclarece: "Como as imunidades têm origem pré-constitucional, fundamento na própria natureza das coisas e eficácia meramente declaratória, podem, ou não, receber tradução em linguagem constitucional.

As imunidades no direito americano estão implícitas na Constituição, lidas que foram pelo trabalho casuístico da Suprema Corte. A imunidade recíproca na Argentina não está escrita. A Constituição alemã também é omissa, cabendo à jurisprudência e à doutrina buscá-las nos direitos fundamentais, o que também ocorre na Itália, Espanha e Portugal.

A Constituição brasileira, pelo contrário, é rica na explicitação das imunidades" (*Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. III: os direitos humanos e a tributação: imunidades e Isonomia. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 100).

Mais do que isso: claramente o legislador passou a facilitar as operações de exportações realizadas sob regimes aduaneiros especiais, aplicados em áreas específicas, desde o Decreto-lei nº 2.472/88, recepcionado pela Lei Suprema de 05.10.1988.¹⁰

A Receita Federal, a quem pertine o controle das operações de importação e exportação no concernente aos aspectos tributários, através de diversas instruções normativas, regulou os regimes jurídicos aplicáveis à operacionalidade dos entrepostos aduaneiros e portos secos.¹¹

Assim, alicerçada nas atribuições conferidas pelo inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24.8.2001, e tendo em vista o disposto nos arts. 340, 342, 344 e 355 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 05.3.1985, no Decreto nº 3.923, de 17.9.2001, e na Portaria MF nº 267, de 30.8.2001, dispôs, na Instrução Normativa SRF 241 de 06.11.2002, que: ‘Art. 2º. O regime de entreposto aduaneiro aplica-se à importação e à exportação’.

Criou-se um sistema pelo qual passariam tais entrepostos a serem tidos como portos ou aeroportos, já submetidos aos regimes

10. José Manoel Cortiñas Lopez analisa a questão do crescimento das operações externas, dizendo que: “Em boa parte por conta disso, a cada dia que passa o comércio internacional assume papel mais importante, cuja relevância alcança a necessidade de se estabelecer políticas governamentais específicas, em virtude de seu impacto sobre a economia de qualquer país.

Não é à toa, pois, que nas últimas quatro décadas sua participação sobre o total da riqueza produzida em nível mundial quadruplicou, isto é, o comércio tem sido um dos grandes promotores do crescimento econômico, em relação direta, de causa e efeito, com tecnologias e metodologias inovadoras” (*Exportação brasileira: a real participação das empresas*. São Paulo: Lex/Aduaneiras, 2005. p. 7).

11. Embora criticado, o modelo argentino de ofertar competitividade ao produtor daquele país, permitiu atuação mais abrangente da Receita, que tem sido contestada pelos especialistas. Alejandro Altamirano lembra que: “Pero este principio ha tenido cierto debilitamiento actual, motivado esencialmente por las leyes que delegan a su vez en el ejecutivo la facultad de fijación de alícuotas en materia tributaria. En materia aduanera esto se ha visto en el propio texto normativo, tal como es el caso de los artículos 663 /668 y 755/758, en los que se autoriza al Poder Ejecutivo a crear, suprimir, modificar o eximir los derechos de importación y exportación establecidos por ley en una serie de supuestos que en la práctica abarcan todas las posibilidades reales que se pueden presentar” (*VI Colóquio Internacional de Direito Tributário*. Buenos Aires: La Ley/IOB Thomson, 2004. p. 270).

aduaneiros pertinentes à exportação e importação de produtos nacionais ou estrangeiros.¹²

Por essa razão, em abertura maior, os arts. 4º a 6º da IN permitem, inclusive, que as mercadorias sejam para eles enviadas com suspensão de impostos (leia-se também COFINS e PIS), beneficiando-as, portanto, no seu caminho para o exterior, afastando a possibilidade de que essa etapa seja considerada “uma etapa anterior”, não incluída no processo de transferência de produtos brasileiros para fora do País.¹³

Estão os respectivos artigos assim dispostos:

Art. 4º O regime de entreposto aduaneiro na exportação permite a armazenagem de mercadoria em local alfandegado:

I - com suspensão do pagamento dos impostos, na modalidade de regime comum; e

II - com direito à utilização dos benefícios fiscais relativos à exportação, antes do seu efetivo embarque para o exterior, na modalidade de regime extraordinário;

Art. 5º As mercadorias admitidas no regime, conforme referido nos arts. 3º e 4º, poderão ser submetidas, ainda, às seguintes operações, nos termos e condições estabelecidos nesta Instrução Normativa:

I - exposição, demonstração e teste de funcionamento;

II - industrialização; e

III - manutenção ou reparo.¹⁴

12. Maria Helena Diniz, graficamente, define o entreposto aduaneiro como: “Regime alfandegário especial aplicável à importação, à exportação e, em certos casos, a operações internas, pelo qual se obtém a suspensão do pagamento de tributos relativos à mercadoria que esteja depositada em local determinado e sob controle da fiscalização” (*Dicionário jurídico*, v. 2. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 345).

13. Na mesma linha, E. P. Luna esclarece: “ENTREPOSTO ADUANEIRO DE EXPORTAÇÃO - Depósito em lugar determinado, onde são mantidos produtos a serem exportados com suspensão do pagamento dos tributos e sob custódia fiscal, até sua saída do território nacional. O prazo de permanência dos produtos no regime de entreposto para a exportação é de um ano prorrogável, podendo ser estendido pelo prazo máximo de 3 anos. Ing.: *Export Customs warehouse*. Esp.: *Almacén de aduanas de exportación*” (*Essencial de Comércio Exterior de A a Z*. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2002. p. 148-9).

14. Nada obstante Gilvan Damiani Brogini declarar que: “Inicialmente, observe-se que as políticas comerciais da OMC não são políticas comerciais voltadas para o

Na mesma linha, o § 2º do art. 8º da referida Instrução determina:¹⁵

§ 2º Para a realização de industrialização, manutenção ou reparo será exigido área isolada para cada beneficiário, localizada no recinto alfandegado, correspondente a estabelecimento com número de inscrição específico no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), nos termos do art. 13 da Instrução Normativa nº 200, de 13 de setembro de 2002.

Como se percebe, claramente, objetivam o legislador e aqueles que regulamentaram as normas por ele produzidas facilitar a competitividade nacional, eliminando custos e agilizando a ação das empresas exportadoras, o que se pode perceber também na letra de outros dispositivos, como os arts. 9º, 17, § 2º, 25, 30, § 3º, e 39 da respectiva Instrução.¹⁶

desenvolvimento (como o eram as da Carta de Havana); ao contrário, são formuladas apenas com o intuito de proporcionar uma constante liberalização dos fluxos de comércio internacional. Por conta disso, o ordenamento da OMC acaba condicionando e restringindo as políticas nacionais de seus Membros e, em conseqüência, acaba impondo sérios limites às ações desses países no sentido de promoção do desenvolvimento econômico e industrial” (*OMC e indústria nacional: as salvaguardas para o desenvolvimento*. São Paulo: Aduaneiras, 2004. p. 286). É pacificamente aceito que o destravamento da burocracia e a eliminação de incidências tributárias indiretas não fere o princípio da livre concorrência no mercado internacional, sendo o regime aduaneiro adotado pelo Brasil idêntico ao da maioria dos países.

15. Ana Rüsche, Evy Cynthia Marques e Carolina Maria Lembo, na mesma linha, informam: “Este regime pode ser aplicado na importação e na exportação. Previsto nos arts. 356 a 371 do Regulamento Aduaneiro, permite a armazenagem de mercadorias, em local determinado, com suspensão das obrigações fiscais e sob controle fiscal.

Com ele, os contribuintes podem realizar suas operações de acordo com a necessidade e conveniência econômicas. As mercadorias destinadas à exportação ou à importação podem ficar depositadas em armazéns gerais, trading companies, empresas de transporte internacional de carga, todos autorizados pela fiscalização” (*Direito do comércio internacional: aspectos fundamentais*. São Paulo: Aduaneiras, 2004. p. 160).

16. Estão os artigos assim redigidos:

“Art. 9º O credenciamento será concedido por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE) da SRRF jurisdicionante, que especificará o recinto, a modalidade do regime, as atividades autorizadas e, se for o caso, das mercadorias a serem objeto de industrialização, manutenção ou reparo. [...]

Art. 17. A admissão no regime de entreposto aduaneiro não será autorizada quando se tratar de: [...]

Em outras palavras, o regime especial de entreposto aduaneiro objetivou, em plena época da globalização da economia, ofertar maior competitividade ao Brasil, em comércio do qual continua a deter pouco mais de 1% de toda a movimentação internacional¹⁷.

Por outro lado, a IN 266/02 completa aquela anteriormente comentada, não só por instituir, por seu art. 1º - “0 regime de Depósito Alfandegado Certificado (DAC) de que trata o art. 6º do Decreto-lei nº 2.472, de 01.9.1988, será aplicado de conformidade com o estabelecido nesta Instrução Normativa” -, o regime de depósito alfandegado certificado, como por determinar, em seu art. 6º, que: “A mercadoria admitida no regime será considerada exportada para o exterior para os efeitos fiscais, creditícios e cambiais, e terá

III - mercadoria importada com cobertura cambial. [...]

§ 2º O disposto no inciso III deste artigo não se aplica a mercadoria destinada a exportação; [...]

Art. 25. A mercadoria poderá permanecer no regime de entreposto aduaneiro na importação pelo prazo de um ano, contado da data do desembarço aduaneiro de admissão. [...]

Art. 30. Para fins de nacionalização de mercadoria destinada à exportação, o beneficiário deverá, dentro do prazo de aplicação do regime, registrar uma DI para efeitos cambiais. (Redação dada pela IN SRF 548, de 16.6.2005) (...)

§ 3º No caso de bens industrializados com base em contrato firmado com empresa estrangeira, o prazo a que se refere o § 2º será contado a partir da data prevista no mencionado contrato para a entrega dos bens, observando-se, ainda, o prazo de aplicação do regime. (Redação dada pela IN SRF 548, de 16/06/2005). [...]

Art. 39. No prazo estabelecido para a permanência da mercadoria no regime de entreposto aduaneiro na exportação, o beneficiário deverá:

I - dar início ao correspondente despacho aduaneiro de exportação;

II - na modalidade de regime comum, reintegrar a mercadoria ao estoque do estabelecimento de origem ou recolher os impostos suspensos; ou,

III - na modalidade de regime extraordinário, recolher os impostos que deixaram de ser pagos em decorrência dos benefícios fiscais auferidos pelo produtor-vendedor, nos termos da legislação pertinente.

17. Antonio Carlos Rodrigues do Amaral lembra que: “Embora o Brasil tenha decaído, em termos relativos, de uma participação de 3% no mercado mundial em 1947 para cerca de 1% ao início da primeira década do século XXI, em termos absolutos a participação brasileira no comércio internacional tem crescido de forma constante nos últimos 5 anos, recuperando o espaço perdido anteriormente à flexibilização cambial” (*Op. cit.*, p. 52).

tratamento de mercadoria estrangeira, sujeitando-se à legislação de regência das importações”.¹⁸

Por fim, o art. 441 do Decreto nº 4.543 complementa a política de conquista de mercados externos, exteriorizada por este complexo normativo de disposições, objetivando dar agilidade e competitividade aos produtos brasileiros, estando assim redigido:

Art. 441. O regime de depósito alfandegado certificado é o que permite considerar exportada, para todos os efeitos fiscais, creditícios e cambiais, a mercadoria nacional depositada em recinto alfandegado, vendida a pessoa sediada no exterior, mediante contrato de entrega no território nacional e à ordem do adquirente (Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 6º).

Em relação ao imposto de exportação, nítido tributo regulatório, no regime atrás enunciado, apenas será exigido nas hipóteses em que a competitividade do produto nacional comportar e decorrerá de lei, sendo certo que, como, aliás, a legislação retro citada demonstra, a esmagadora maioria das operações mencionadas é imune aos impostos federais e isenta de algumas contribuições (COFINS e PIS).¹⁹

18. Ana Clarissa M. S. Araújo e Angela Sartori esclarecem: “Embora a mercadoria esteja em território nacional fisicamente, no Entrepasto implica que se opere com a ficção jurídica de que a mercadoria não esteja em território nacional. Sendo esta uma das diferenças fundamentais em relação ao regime de drawback. Em que a mercadoria efetivamente ingressa em nossa economia, havendo o despacho para consumo através do registro de Declaração da Importação, havendo importação no sentido próprio do termo, sendo que o beneficiário somente se submeterá novamente ao controle aduaneiro quando do término do prazo do Ato Concessório.

No Entrepasto, o despacho para consumo consiste em uma das formas para extinção do regime, portanto, somente ocorrerá em momento posterior caso o beneficiário necessite da mercadoria, registrando-se a Declaração de Importação, ingressando a mercadoria em nossa economia. Nesse momento deverá ter sua propriedade transmitida ao importador, sendo requisito de admissão ao regime a sua vinda sem cobertura cambial, desde que respeitados os prazos e condições” (*Drawback e o comércio exterior: visão jurídica e operacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2004. p. 221).

19. Escrevi: “O imposto de exportação, diversamente, é um imposto de utilização menor. Apenas incide sobre bens exportáveis, cujo mercado externo não seja afetado pela imposição interna. A regra, no comércio internacional, é não exportar impostos. As isenções, as imunidades, as não-incidências e as alíquotas zero, adotadas por todos os países na sua mercancia extra fronteiras, são formas de ofertar competitividade

É de se lembrar, ainda, para encerrar esta parte do parecer, que a MP nº 2158-35, que altera a legislação da COFINS e do PIS, em seu art. 69, cuida do regime especial do entreposto aduaneiro para os dois tributos, *permitindo a armazenagem inclusive de mercadoria estrangeira, com punições se houver falta ou avaria nas mercadorias submetidas ao regime.*²⁰

aos produtos nacionais perante outros produtos de nações concorrentes, sendo um desserviço, nas áreas em que a competitividade é aguda, onerar produtos com tributos, reduzindo a capacidade concorrencial de um país e de seus empresários” [Comentários à Constituição do Brasil, v. 6,1.1. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 277].

20. Está assim redigido: “Art. 69. Os arts. 9º, 10, 16, 18 e o caput do art. 19 do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1978, passam a vigorarem com as seguintes alterações: ‘Art. 9º O regime especial de entreposto aduaneiro na importação permite a armazenagem de mercadoria estrangeira em local alfandegado de uso público, com suspensão do pagamento dos impostos incidentes na importação.’ (NR)

‘Art. 10. O regime de entreposto aduaneiro na exportação compreende as modalidades de regimes comum e extraordinário e permite a armazenagem de mercadoria destinada a exportação, em local alfandegado:

I - de uso público, com suspensão do pagamento de impostos, no caso da modalidade de regime comum;

II - de uso privativo, com direito a utilização dos benefícios fiscais previstos para incentivo à exportação, antes do seu efetivo embarque para o exterior, quando se tratar da modalidade de regime extraordinário.

§ 1º O regime de entreposto aduaneiro na exportação, na modalidade extraordinário, somente poderá ser outorgado a empresa comercial exportadora constituída na forma prevista pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, mediante autorização da Secretaria da Receita Federal.

§ 2º Na hipótese de que trata o § 1º, as mercadorias que forem destinadas a embarque direto para o exterior, no prazo estabelecido em regulamento, poderão ficar armazenadas em local não alfandegado.’ (NR)

‘Art. 16. O regime especial de entreposto aduaneiro na importação permite, ainda, a armazenagem de mercadoria estrangeira destinada a exposição em feira, congresso, mostra ou evento semelhante, realizado em recinto de uso privativo, previamente alfandegado pela Secretaria da Receita Federal para esse fim, a título temporário. (NR)

‘Art. 18. A autoridade fiscal poderá exigir, a qualquer tempo, a apresentação da mercadoria submetida ao regime de entreposto aduaneiro, bem assim proceder aos inventários que entender necessários.

Parágrafo único. Ocorrendo falta ou avaria de mercadoria submetida ao regime, o depositário responde pelo pagamento:

I - dos impostos suspensos, bem assim da multa, de mora ou de ofício, e demais acréscimos legais cabíveis, quando se tratar de mercadoria submetida ao regime de entreposto aduaneiro na importação ou na exportação, na modalidade de regime comum;

II - dos impostos que deixaram de ser pagos e dos benefícios fiscais de qualquer

Em outras palavras, para efeitos de II, IPI, PIS, COFINS, o regime jurídico dos impostos aduaneiros, como parte do procedimento legal para exportações e importações, admite o regime de entrepostos, sendo as mercadorias enviadas ou depositadas em tais locais, para fins de exportação, com autorização, supervisão e fiscalização da Receita, consideradas como se exportadas já fossem, mesmo que parte do beneficiamento delas se realize no próprio entreposto, como atrás demonstrado, à luz das instruções normativas da SRF.

Colocadas as premissas acima, passo a responder a consulta.

No que concerne ao ICMS, embora matéria sujeita à legislação complementar, em termos de normas gerais, e ordinárias das 27 emendas federativas, é de se lembrar o dispositivo na Lei Complementar n° 87, art. 3º, II - “Art. 3º O imposto não incide sobre: [...] II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços” -, sendo que os produtos semi-elaborados deixaram de ser, definitivamente, tributados, por força da EC n° 42 /03, com o que supriu-se eventual inconstitucionalidade do inciso II do art. 3º, por ter antecipado, sem lastro constitucional, a referida desoneração.²¹

natureza acaso auferidos, bem assim da multa, de mora ou de ofício, e demais acréscimos legais cabíveis, no caso de mercadoria submetida ao regime de entreposto aduaneiro na exportação, na modalidade de regime extraordinário.’ (NR).

‘Art. 19. O Poder Executivo estabelecerá, relativamente ao regime de entreposto aduaneiro na importação e na exportação:

I - o prazo de vigência;

II - os requisitos e as condições para sua aplicação, bem assim as hipóteses e formas de suspensão ou cassação do regime;

III - as operações comerciais e as industrializações admitidas; e

IV - as formas de extinção admitidas’ [...] (NR)”.

21. O art. 155, § 2º, X, a, da Lei Suprema tem a seguinte dicção:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional n° 3, de 1993) (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional n° 3, de 1993) (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional n° 3, de 1993) (...)

X - não incidirá:

É de se lembrar que o regime jurídico adotado pela consulente hoje, sobre ser particularmente oneroso, tem como conseqüência a necessidade de ida e volta do produto, para finalmente vir a ser exportado, com a customização (adaptação do aparelho para os países a que se destinam) realizada por mão-de-obra americana, quando o poderia ser por mão-de-obra brasileira. A operação, embora legal, retira competitividade do produto brasileiro e gera empregos fora do Brasil, embora pudesse gerá-los no País.

Não há, todavia, nada de ilegal no oneroso procedimento, visto que os tributos são suspensos e as mercadorias são exportadas,

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”

E antes era assim redigido “a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar”, tendo sido por mim comentado dessa forma: “O Texto atual mantém a imunidade, mas desguarnea da proteção constitucional os produtos semi-elaborados destinados ao exterior.

À lei complementar caberia, pois, a definição de tais produtos e não aos Convênios, posto que o § 8º do art. 34 das Disposições Transitórias somente permite tratamento por Convênio provisório a matéria ainda não regulada pela lei complementar recepcionada pelo sistema ou a inovação constitucional.

Desta forma, não poderiam os Estados elaborar hipóteses de incidência tributária para matéria com tratamento legislativo recebido.

Tal tratamento legislativo existia - inclusive em nível constitucional, visto que a regra maior é a imunidade para a exportação.

Os países exportam produtos - e não tributos e a sua política de exportação deve ser nacionalizada e não condicionada a interesses regionais.

Por essa razão, apenas a lei complementar - a que faz menção o inc. XII do art. 155, § 2 - poderia cuidar da matéria - mas nunca os próprios Estados em -causa própria, com visão pequena, regional - em face de visão nacional dos interesses maiores da sociedade e do País ser hospedada pela União.

Os próprios autores do § 8º do art. 34 das Disposições Transitórias contestam o direito que se auto-outorgaram - contra a Constituição - os Estados.

A Lei Complementar n. 65/91 regulou o que seriam produtos semi-elaborados, delegando poderes legislativos aos Secretários da Fazenda para definir o que seriam, lei que foi tida por constitucional pela Suprema Corte.

A Lei Complementar nº 87/96, todavia, corrigiu a matéria não confirmando como semi-elaborado nenhum produto, até porque não há produto industrializado que não seja semi-elaborado. Um automóvel sem rádio é um produto semi-elaborado para o fabricante se o modelo admitir rádio e toca-fitas, e um pneu é um produto acabado, embora seja uma auto-peça” (*Comentários à Constituição do Brasil*, v. 6,11. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 519-21).

retomam e são reexportadas, já devidamente customizadas nos EUA.

Ocorre que o regime pressuposto, inclusive verbalmente apresentado à Secretaria da Receita Federal, oferta consideráveis vantagens para a União, para a empresa, para o País, na luta contra o desemprego, sobre a fórmula atualmente utilizada.²²

De rigor, a fábrica produtora dos celulares os exportará para a consulente (sediada no exterior), entregando, todavia, conforme contrato de compra e venda, o produto no Brasil, no depósito alfandegário certificado (DAC) no entreposto do interior paulista, nos exatos termos do art. 6º da IN SRF 266/02.

A exportação, portanto, completada está, já não mais havendo possibilidade de os produtos da outra empresa serem vendidos no mercado interno, embora ainda não tenham saído do País.

No exato momento em que recebe a mercadoria, a consulente passa a ser submetida ao regime especial da IN SRF 266, podendo dar baixa de seu regime anterior especial (Recof), valendo, pois, o novo regime como aquele a reger a atuação da consulente.

Como os dois regimes são incompatíveis, a baixa de Recof é necessária para absorver um novo regime em substituição cronológica ao anterior. Não vi, relativamente a esta modificação, proibição alguma, visto que o que a lei não permite é simultaneidade dos dois regimes.

Como o produto não precisará mais sair e voltar para ser reexportado, mas será reexportado por conta do adquirente estrangeiro para outros países, customizado no Brasil, deixará o Recof de reger

22. Ana Clarissa M. S. Araújo e Angela Sartori lembram que: “Na prática ainda falta muito para eliminar os entraves burocráticos do regime, visto que o processamento eletrônico está disponível precariamente e somente na modalidade suspensão, para algumas de suas submodalidades.

Em todas as modalidades e submodalidades do regime, a realidade é que o beneficiário ainda hoje não pôde livrar-se de grandes dispêndios financeiros, para manter estruturas aptas a bem administrar o seu andamento” (*Draivback e o comércio exterior*, visão jurídica e operacional, p. 259). Ora, o regime queima etapas nesta desburocratização necessária.

os procedimentos de saída física dos produtos e retomo para o sistema de operação documental.²³

A empresa no Brasil promove, então, *em nome e como representante da empresa americana autorizada perante a receita e o Estado de São Paulo*, as operações subseqüentes, para que o produto chegue ao mercado exterior, embora, para efeitos legais, já tenha ocorrido a exportação.

São, então, os produtos, enviados aos diversos operadores, desde que devidamente enquadrados nos requisitos exigidos, sem necessidade da ida e volta aos Estados Unidos para depois seguir seu destino final. Economizam-se duas operações (ida e volta aos EUA), geram-se empregos exclusivamente no Brasil e o produto é entregue, conforme a solicitação dos operadores de amplo e pleno conhecimento, em todos os seus segmentos, por parte da Receita Federal e Secretaria do Estado de São Paulo.

Se houver necessidade de customização - que consistiria no beneficiamento representado pela adaptação aos requisitos das operadoras dos diversos países para onde serão destinados os produtos -, haverá transferência para a filial da empresa no exterior, com CNPJ emitido indicando esta condição, *mas que é o entreposto aduaneiro com atividade industrial, em entreposto aduaneiro situado no interior paulista.*

Veja-se que tal beneficiamento (industrialização) previsto na legislação retro citada e já atrás comentada, segue, rigorosamente, as normas regulamentadas pela Receita Federal, estando tal

23. Ana Clarissa M. S. Araújo e Angela Sartori assim definem o regime de Recof: "Em linhas gerais, o Recof consiste na permissão de importar mercadorias a serem submetidas à operação de industrialização de produtos destinados à exportação ou à venda no mercado interno, com não-incidência do Imposto de Importação e do IPI.

As operações de industrialização nesse regime, em princípio e de acordo com o Decreto que o instituiu, limitam-se à transformação, beneficiamento e montagem, exceto no Recof específico para o setor automotivo, conhecido como 'Reauto', em que foi ampliado o rol dessas operações para incluir operações de renovação/recondicionamento, acondicionamento ou reacondicionamento e mesmo operações em que não há industrialização, como Admissões Temporárias para teste" (*Op. cit.*, p. 223-4).

procedimento absolutamente afinado com os termos sinalizados pela IN SRF 241/02.²⁴

À evidência, a customização, que é beneficiamento, é realizada com os insumos necessários, todos eles disponibilizados no *Entrepasto Aduaneiro, pela filial da consulente*.

Tais insumos, como carregadores, acessórios, manuais - que são fundamentais para a customização -, assim como a infra-estrutura de materiais e equipamentos, além do pessoal especializado para a execução de tal trabalho, serão disponibilizados pelo entreposto aduaneiro.

Como se percebe, tal procedimento observa, rigorosamente, a Instrução Normativa da Receita para efeitos de beneficiamento e não desfigura o produto já colocado no entreposto aduaneiro como exportado pela empresa vendedora à consulente, cuja filial, ao recebê-los, em entreposto aduaneiro, adquire produtos com destinação definitiva ao exterior, dependendo, apenas, em alguns casos, do beneficiamento retrodescrito.

Customizados ou não, os produtos, por conta e ordem do comprador estrangeiro, serão destinados aos operadores, no seu destino final, fora do País.²⁵

Tal processo elimina a necessidade de ida do produto até Miami para voltar e ser reexportado, sendo que a fatura de exportação para a empresa situada no exterior *incluirá a devolução sem*

24. O art. 4º, II, do RIPI, está assim redigido: “Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25/10/1966, art. 46, parágrafo único): [...] II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento)”. Tal conceito é plenamente aplicável às customizações.

25. Fernando Luiz da Gama Lobo D’Eça, Luís Antonio Flora e Márcia Regina Machado Melaré assim explicam a modalidade de depósito alfandegário certificado: “Nos termos dos arts. 441 e seguintes, do Regulamento Aduaneiro, este regime permite considerar exportada, para todos os efeitos fiscais, creditícios e cambiais, a mercadoria nacional depositada em recinto alfandegado, vendida a pessoa sediada no exterior, mediante contrato de entrega no território nacional e à ordem do adquirente. Para tal existe um documento denominado conhecimento de depósito alfandegado” (*Direito do comércio internacional: aspectos fundamentais*, p. 163).

cobertura cambial dos telefones celulares, assim como a recuperação dos custos da operação de customização e margem da filial da empresa, no entreposto aduaneiro. As regras que administram o regime de preço de transferência no Brasil serão rigorosamente seguidas, na hipótese, havendo, então, cobertura cambial. A fatura de exportação, que implicará na devolução dos telefones, implicará, também, numa exportação apenas documental, visto que, sendo a customização feita no Brasil, e não no exterior, daqui sairão os produtos diretamente para as operadoras no exterior.²⁶

A Receita Federal nada perde, visto que tanto a operação anterior, como a atual (exportação dos produtos com beneficiamento externo e retomo para exportação pelo Brasil para os operadores ou, no novo modelo, exportação dos produtos beneficiados no Brasil diretamente para os operadores, com saída e retomo documental para lastrear a documentação de remessa dos produtos para os operadores) não implicam tributação alguma, em face da imunidade dos impostos ou da isenção das contribuições. É manifestamente neutra a operação, para efeitos da Receita Federal e, indiscutivelmente, de mais fácil fiscalização.²⁷

26. Alejandro Altamirano lembra que: *"Los precios de transferencia aluden a aquellos precios que son fijados por empresas vinculadas en forma divergente según se trate de operaciones concertadas entre los integrantes de tal grupo de empresas o con terceros. Para el ajuste de los precios de transferencia en el impuesto a las ganancias cobrará importancia el origen de tal divergencia, es decir, que el objetivo central radique en el traslado de beneficios de una empresa a otra ubicada en un país con menor incidencia tributaria. Se han ensayado una nutrida gama de definiciones sobre el tema (26) aunque para mí, el común denominador de todas, es la pretensión de los países de obliterar la pérdida de capacidad de imposición"* (III Colóquio Internacional de Direito Tributário. Buenos Aires: La Ley/IOB Thomson Company, 2001. p. 548-9).

27. Ainda sobre os preços de transferência, lembra Ricardo Mariz de Oliveira que: "Na Lei nº 9.430 a disciplina dos preços de transferência concentra-se na comparação entre os valores praticados nas operações controladas e os obtidos segundo os métodos previamente estabelecidos por ela, e que são:

- nas importações: Método dos Preços Independentes Comparados - PIC, Método do Preço de Venda menos Lucro - PRL, e Método do Custo de Produção mais Lucro - CLP;
- nas exportações: Método do Preço de Venda nas Exportações - PVEx, Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro - PVA, Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro - PW; e Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro - CAP;

O País ganha sobre diversos aspectos: geração de empregos na filial dentro do entreposto aduaneiro, pois o beneficiamento será feito por empregados brasileiros, e não por empregados americanos, nos Estados Unidos; aumento do volume de exportações, pela redução do custo operacional do beneficiamento e de exportação para os operadores em outros países; possibilidade de produção de um número maior de telefones, em face da redução de custos e de preços, que implicará, também, em maior volume de exportação de produtos pela consulente, o que acarretará, ainda, um volume maior de divisas para o País, revertendo lucros à empresa exportadora.

O que se evidencia, na referida operação, é que não há, na legislação, qualquer óbice para que se adote o regime proposto pela consulente, de resto, rigorosamente, balizada pelas Instruções da Receita.

Nada obstante, a minha tranqüilidade em considerar legal, correta e de inequívoca vantagem para o País o esquema proposto, sugiro que a consulente, antes de adotá-lo, consulte diretamente a Receita Federal para que declare jurídico e adequado o procedimento a ser adotado.²⁸

Como a solução poderá ser útil a outros contribuintes, sugiro, inclusive, que, ao levar o pleito ao Exmo. Secretário da Receita Federal, a consulente sugira-lhe a edição de Ato Normativo, que lhe pareça mais adequado, aprovando e incentivando procedimentos desta natureza, com o que eventual consulta não ficaria sujeita a um duplo grau de jurisdição administrativo, que poderia retardar - e muito - uma solução definitiva.

- nos mútuos, a taxa Libor nos depósitos em dólares norte-americanos, com prazo de seis meses, acrescida do spread de três por cento, proporcionalizados em função do prazo da operação controlada" (In: *III Colóquio Internacional de Direito Tributário*, 16-17.8.2001, *op. cit.*, p. 575).

28. Nos oito Colóquios Internacionais de Direito Tributário que coordenei com o professor Alejandro Altamirano (quatro no Brasil, no Centro de Extensão Universitária-CEU, e quatro na Argentina, na Universidade Austral), todos os participantes, de muitos países, foram unânimes em acentuar que o comércio exterior exige, de mais em mais, desburocratização e agilidade. É exatamente o que se propõe (do II ao VI, os livros foram publicados pela Editora La Ley, na Argentina, e os dois últimos pela IOB, no Brasil).

Como, no primeiro contato com as autoridades da Fazenda Federal, elas mostraram sensibilidade quanto às extraordinárias vantagens que o procedimento apresenta, considero que a edição de um ato normativo (Instrução, Parecer ou Regime Especial) seria o mais aconselhável.

É o parecer,
S.M.J.