

O REGIME ESPECIAL TRIBUTÁRIO PARA A INDÚSTRIA DE DEFESA (RETID) E OS REFLEXOS NOS CUSTOS DE IMPLANTAÇÃO DO PROJETO SISFRON*

William Assumpção Araújo **

RESUMO:

Esta pesquisa tem como objeto o Regime Especial Tributário para a Indústria de Defesa (RETID), instituído por intermédio da Lei nº 12.598, de 22 de março de 2012, buscando identificar os possíveis reflexos desse regime, após a sua regulamentação, na implantação do Sistema Integrado de Monitoramento de Fronteiras - SISFRON. Os objetivos foram: avaliar o Regime Especial Tributário para a Indústria de Defesa e identificar os reflexos nos custos de implantação do Projeto SISFRON. A fim de atingir esse objetivo, foram estabelecidos os seguintes objetivos intermediários: identificar os beneficiários diretos e indiretos do Regime Especial Tributário para a Indústria de Defesa, bem como os tributos abrangidos por esse regime tributário especial; quantificar percentualmente a suposta redução de custos nas contratações, em razão dos benefícios tributários; e delimitar o período de tempo durante o qual os benefícios do Regime Especial Tributário para a Indústria de Defesa poderão ser usufruídos. Em face da complexidade do objeto do estudo, este foi desenvolvido de forma qualitativa, tendo sido realizada pesquisa instrumental, com base na legislação e doutrina nacionais, sobre os principais aspectos envolvidos no Regime Especial Tributário para a Indústria de Defesa. Os resultados principais do estudo demonstraram a necessidade da regulamentação da Lei nº 12.598/2012, sob pena de se inviabilizar a avaliação dos reflexos do Regime Especial Tributário para a Indústria de Defesa nos custos de implantação do Sistema Integrado de Monitoramento de Fronteiras.

* Artigo recebido em: 17/06/2013.

Artigo aceito em: 19/06/2013.

** Bacharel em Ciências Militares pela Academia Militar das Agulhas Negras. Mestre em Operações Militares pela Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais. Bacharel em Direito pela Universidade de Brasília. Especialista em Direito Militar pela Universidade Castelo Branco. Aluno do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público. E-mail: william_assumpcao@yahoo.com.br

Palavras-Chave: RETID. Projeto SISFRON. Implantação. Custos tributários.

ABSTRACT:

This research has as its main object the Special Taxation Regime for the Defense Industry established by the law number 12.598 of 22 March 2012, seeking to identify the possible reflections of this regime after its regulation in the implementation of SISFRON (Integrated Border Monitoring System). The main goals were to evaluate the Special Taxation Regime for the Defense Industry and to identify the reflections on the costs of SISFRON implementation. In order to reach this objective the following secondary objectives were established: To identify the direct and indirect beneficiaries of the Special Taxation Regime for the Defense Industry as well as the taxes covered by this Special Taxation Regime, to quantify percentually the alleged reduction in costs of hiring due to tax benefits, to delimit the period of time in which the Special Taxation Regime benefits can be enjoyed. Considering the complexity of the object of this investigation, this was developed by qualitative form; instrumental research has been carried out based on the National Legislation and Doctrine on the main aspects of the Special Taxation Regime for the Defense Industry. The main results of this study highlighted the need of regulation of the law number 12.598/2012, under the penalty of deterring the reflections evaluation of the Special Taxation Regime for the Defense Industry and the costs of the Integrated Border Monitoring System.

Keywords: SISFRON Project. Implementation. Tax costs.

SUMÁRIO

- 1. Introdução**
- 2. Metodologia**
- 3. Origem do retid**
- 4. Suspensão e exclusão do crédito tributário**
 - 4.1. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário**
 - 4.2. Exclusão do crédito tributário**
- 5. O regime especial tributário para a indústria de defesa (retid) de acordo com a lei nº 12.598/2012**
- 6. Os reflexos do retid nos custos de implantação do projeto sisfron**
- 7. Análise e discussão dos resultados**
- 8. Conclusão**
- 9. Referências**

1. Introdução

A presente pesquisa trata de um regime diferenciado de tributação voltado para a área militar (defesa), explorando o aspecto tributário dos custos de implantação do Projeto SISFRON (Sistema Integrado de Monitoramento de Fronteiras), conduzido pelo Exército Brasileiro.

O objeto do estudo foi o Regime Especial Tributário para a Indústria de Defesa (RETID), instituído por intermédio da Lei nº 12.598, de 22 de março de 2012, buscando identificar os possíveis reflexos desse regime, após a sua regulamentação, na implantação do SISFRON.

A minha vinculação com o tema se deu em razão de ter participado das fases de planejamento e contratação, e por estar participando da fase de implantação da primeira etapa do Projeto SISFRON, que é um Projeto de Grande Vulto (PGV). O estabelecimento desse projeto, de acordo com o art. 1º da Portaria nº 044-EME, de 17 de abril de 2012, tem por objetivo “fortalecer a presença do Estado na faixa de fronteira, incrementando a capacidade do Exército de monitorar as áreas de interesse, de tomar decisões confiáveis e oportunas e de atuar prontamente no cumprimento de suas missões constitucionais.”

Portanto, trata-se de um projeto estratégico, cuja implantação, prevista para ocorrer em um período de aproximadamente dez anos (projeto completo), envolve elevados custos para o País, traduzidos em diversos contratos administrativos a serem celebrados, para obras, serviços e aquisições. Dessa forma, torna-se imprescindível o gerenciamento de custos do projeto, não se desprezando os custos tributários e avaliando as melhores soluções para a sua viabilização, de forma a atender aos princípios da eficiência e economicidade

sem comprometer a consecução dos objetivos almejados com a sua implantação em toda a fronteira terrestre do Brasil.

Nesse contexto é que foram analisados os possíveis reflexos do RETID nos custos de implantação do SISFRON, a ser realizado a partir do ano de 2013. Reveste-se, portanto, de grande importância o estudo do tema, haja vista que envolve incentivos à área estratégica de defesa por intermédio de um regime tributário diferenciado. Muito embora a Lei nº 12.598/2012 ainda não tenha sido regulamentada, há grande expectativa de que isso aconteça em breve. Dessa forma, poderá haver reflexos nos valores dos contratos a serem celebrados para a implantação do SISFRON, reduzindo-os substancialmente em razão da suspensão ou isenção de alguns tributos dos beneficiários do RETID (arts. 8º, 9º e 10 da Lei nº 12.598/2012).

As seguintes questões balizaram a pesquisa: Quem são os beneficiários diretos do RETID? Quais os tributos abrangidos pelo RETID? O Exército Brasileiro (EB) será beneficiário indireto do RETID nos contratos administrativos de implantação do SISFRON? É possível quantificar, percentualmente, a redução de custos na implantação do SISFRON, supostamente proporcionada pelo RETID? A partir de quando ocorrerá a suspensão da exigência dos tributos? Até quando os benefícios criados com o RETID poderão ser usufruídos?

O objetivo da pesquisa é avaliar o RETID e identificar os reflexos nos custos de implantação do Projeto SISFRON. A fim de atingir esse objetivo, foi necessário estabelecer objetivos intermediários, quais sejam: identificar os beneficiários diretos e indiretos do RETID, bem como os tributos abrangidos por esse regime tributário especial; quantificar percentualmente

a suposta redução de custos nas contratações, em razão dos benefícios tributários; e delimitar o período de tempo durante o qual os benefícios do RETID poderão ser usufruídos.

O gerenciamento de custos é de extrema relevância na implantação de um projeto. Uma vez que o controle de custos busca as causas de suas variações positivas e negativas, no estudo do caso em tela (implantação do Projeto SISFRON), a questão tributária será de grande importância, uma vez que o RETID encontra-se na iminência de ser regulamentado, o que poderá alterar a estimativa dos custos já realizada, bem como a definição dos valores dos contratos a serem celebrados.

Por esse motivo, foi empreendido o estudo sobre os reflexos do RETID nos custos de implantação do Projeto SISFRON, acreditando-se que os resultados da pesquisa poderão contribuir para a redução do valor dos contratos inerentes a esse projeto e dos contratos de mesma natureza, a serem celebrados sob o amparo da Lei nº 12.598/2012. De uma forma mais abrangente, contribuir-se-á para a eficiência e economicidade no emprego de recursos públicos destinados à área de defesa.

2. Metodologia

2.1. Natureza do estudo

Em face da complexidade do objeto do estudo, este foi desenvolvido de forma qualitativa, analisando o caso específico da implantação do Projeto SISFRON, quanto à questão tributária em face de um regime especial de tributação e a possibilidade de redução dos custos da implantação em decorrência da adoção desse regime.

2.2. Materiais e métodos utilizados

Foi realizada pesquisa instrumental, com base na legislação e doutrina nacionais, sobre os principais aspectos envolvidos no Regime Especial Tributário para a Indústria de Defesa (RETID).

Em que pese a escassez de material para estudo, diretamente relacionado com a especificidade do tema proposto, a pesquisa instrumental mostrou-se a mais adequada, tendo em vista que a análise conjugada da doutrina e legislação ensejou a formação de um entendimento sobre a questão em estudo.

Foi realizada pesquisa de levantamento de referências, mediante consulta ao acervo pessoal e da biblioteca do Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP), além da pesquisa na internet em sítios especializados. Dessa forma, pode ser feita uma leitura inspeccional em livros de doutrina nacional, em artigos de periódicos, bem como leituras críticas sobre a legislação correlata.

3. Origem do RETID

A partir da década de 1990, a Base Industrial de Defesa (BID) no Brasil começou a se dismantelar, em razão da falta de investimento do governo. Com o enfraquecimento da BID, passaram a ser adquiridos produtos importados para as Forças Armadas, em razão do menor custo, resultado principalmente de uma menor incidência tributária.

Foi a partir da Política de Defesa Nacional (PDN), aprovada pelo Decreto nº 5.484, de 30 de junho de 2005, e da Política Nacional da Indústria de Defesa (PNID), aprovada pela Portaria Normativa do Ministério da Defesa nº. 899/MD,

de 19 de julho de 2005, que o tema defesa passou novamente a despertar a atenção.

Alguns anos depois, foi aprovada a Estratégia Nacional de Defesa – END, por intermédio do Decreto nº 6.703, de 18 de dezembro de 2008. A END já previa, em suas “Disposições Finais”, a necessidade de elaboração de documentos complementares e dela decorrentes, dentre os quais a “Proposta de modificações na legislação referente à tributação incidente sobre a indústria nacional de defesa, por meio da criação de regime jurídico especial (...)”. O objetivo era o de viabilizar incentivos e desoneração tributária à iniciativa privada na fabricação de produto de defesa prioritário para as Forças Armadas.

O RETID foi, então, criado por intermédio da Medida Provisória nº 544, de 29 de setembro de 2011, sendo mais tarde convertida na Lei nº 12.598/2012, com pequenas alterações. A sua principal finalidade, portanto, é a de eliminar a diferença de tributação entre Produtos de Defesa (PRODE) nacionais e importados.

Neste contexto é que será desenvolvida a pesquisa a respeito do RETID e seus reflexos nos custos de implantação do Projeto SISFRON. Dessa forma, diante do caso concreto, poderemos avaliar a eficácia da lei criada recentemente, e verificar se estará ao menos atenuado o problema da dualidade de tratamento tributário entre o PRODE fabricado no país e o importado. Também poderá ser verificada a conveniência de utilizar esse regime tributário diferenciado nas contratações relacionadas a outros projetos na área de defesa, sempre no intuito de selecionar as propostas mais vantajosas para a Administração Pública, reduzindo custos, sem descuidar da efetividade da contratação.

4. Suspensão e exclusão do crédito tributário

A respeito da suspensão e da exclusão do crédito tributário, vamos nos ater aos institutos previstos na Lei nº 12.598/2012, buscando identificar as diferenças entre eles.

A referida Lei, no “CAPÍTULO III – DO INCENTIVO À ÁREA ESTRATÉGICA DE DEFESA”, estabelece as condições em que ocorre a “suspensão” da exigência de alguns tributos (art. 9º e 10), bem como a conversão dessa suspensão em “alíquota zero” (§2º do art. 9º e §1º do art. 10) ou a simples redução à alíquota zero (art. 9º-A). Estabelece, ainda, condições para a “isenção” de determinado tributo (art. 9º-B).

De acordo com a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), as hipóteses de exclusão e de suspensão do crédito tributário devem ser legalmente previstas:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

.....

VI - as hipóteses de **exclusão, suspensão** e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

(grifos nossos)

Nesse sentido, é oportuno compulsar o art. 141 do CTN:

Art. 141. O **crédito tributário** regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou **tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei**, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias. *(grifos nossos)*

Uma vez que a Lei nº 12.598/2012 previu situações nas quais se suspende ou se exclui a exigência do crédito tributário, devemos investigar se tais situações estão amparadas pelo CTN.

Antes disso, porém, torna-se oportuno observar a doutrina de Carvalho (2009, p. 474 e 475), o qual afirma que a suspensão é da exigibilidade e não do crédito tributário:

Por exigibilidade havemos de compreender o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação, e isso tão-só ocorre, como é óbvio, depois de tomadas todas as providências necessárias à constituição da dívida, com a lavratura do ato de lançamento tributário. No período que antecede tal expediente, ainda não se tem o surgimento da obrigação tributária, inexistindo, conseqüentemente, crédito tributário, o qual nasce com o ato do lançamento tributário. Ocorrendo alguma das hipóteses previstas no art. 151 da Lei n. 5.172/66, aquilo que se opera, na verdade, é a suspensão do teor da exigibilidade do crédito, não do próprio crédito que continua existindo tal qual nascera.

4.1. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário

Iniciando pelas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, verificamos que o CTN, em seu art. 151, prevê o seguinte:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

- I - moratória;
- II - o depósito do seu montante integral;
- III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
- IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.
- V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;
- VI - o parcelamento.

A respeito do art. 151 do CTN, Machado (2010, p. 194) ensina que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pode se dar antes ou depois de sua constituição:

A suspensão, nos termos do que estabelece o art. 151 do Código Tributário Nacional, pode dar-se inclusive durante o procedimento de sua constituição, antes de sua constituição definitiva, pelo ato administrativo que o declara, encerrando o procedimento administrativo de lançamento. Por isto se diz que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pode ser:

- a) prévia, operando-se antes do surgimento da própria exigibilidade, porque no curso do próprio procedimento da constituição do crédito, caso em que mais propriamente se devia dizer *impedimento*, em lugar de suspensão; e
- b) posterior, operando-se depois que o crédito está constituído e por isto

mesmo é exigível.

Da análise do CTN, verifica-se que, das formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a moratória é a única disciplinada pelo Código.

Ao confrontar as disposições do CTN a respeito de moratória com as da Lei nº 12.598/2012, parece ter sido esta a forma adotada nos arts. 9º e 10º pela Lei, os quais preveem a suspensão da exigibilidade de determinados tributos. Aprofundando um pouco mais, podemos dizer que tal suspensão ocorre “antes do surgimento da própria exigibilidade”, nas palavras de Hugo de Brito Machado. Assim sendo, a Lei nº 12.598/2012 teria adotado a suspensão “prévia” ou o “impedimento” da exigibilidade do crédito tributário.

Nessa linha é o entendimento de Amaro (2005, p. 378), o qual acrescenta o instituto do lançamento como o ato que institui o crédito tributário:

(...). Ademais, a dilação do prazo para pagamento (em que se traduz a moratória) tanto pode atuar em relação a tributos lançados como a tributos não lançados, (...). É óbvio que, no curso do prazo prorrogado de pagamento, o sujeito ativo não pode exigir que este seja feito. (...)
Em suma, as causas de suspensão do crédito tributário (inclusive a moratória, incluída como tal pelo CTN) podem ocorrer mesmo antes do lançamento e, portanto, não pressupõem a existência de “crédito tributário” no sentido que lhe deu o Código (de entidade que se constituiria pelo lançamento).
O que se suspende, portanto, é o dever de cumprir a obrigação tributária, ou porque o prazo para pagamento foi prorrogado ou porque um litígio se esteja instaurando sobre a legitimidade da obrigação, (...).

Cabe lembrar, conforme o ensinamento de Harada (2006), que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não pode ser definitiva, tendo, necessariamente, caráter temporário. Assim, segundo o autor, “(...) a suspensão, por si só, não importa na desconstituição do crédito tributário (...)”. É certo, porém, que durante o período da suspensão da exigibilidade do crédito

tributário, o fisco não poderá efetuar a sua cobrança. No caso da Lei nº 12.598/2012, o prazo para a suspensão estende-se até o “término do ano-calendário subsequente ao da concessão da habilitação ao RETID”, de acordo com o §3º do art. 9º e com o §2º do art. 10.

4.2. Exclusão do crédito tributário

As hipóteses de exclusão do crédito tributário estão previstas no art. 175 do CTN, da seguinte forma:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

- I - a isenção;
- II - a anistia.

Atendendo ao que foi proposto no início do item 3.1, vamos nos ater aos institutos previstos na Lei nº 12.598/2012. Dessa forma, não será abordado o instituto da anistia, buscando focar a isenção e uma variação (ou distorção) desse instituto, qual seja, a “alíquota zero”.

O CTN dispõe que a isenção é sempre decorrente de lei, de acordo com o art. 176:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

A Constituição Federal de 1988, recepcionando essa disposição do CTN, prevê, no § 6º do art. 150, que a isenção tributária só pode ser efetuada por lei, da seguinte forma:

Art. 150.

§ 6.º Qualquer subsídio ou **isenção**, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, **relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica**, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (*grifos nossos*)

Conforme o ensinamento de Meira (2002, p. 80), há uma série de teorias sobre a natureza jurídica das isenções tributárias:

Há diversas teorias que se propõem a explicar a isenção tributária. Alguns a definem como favor legal que dispensa o pagamento de um tributo devido; outros, como hipótese de não-incidência legalmente qualificada; uma corrente entende ser fato impeditivo; há ainda os que defendem tratar-se de uma limitação ao poder de tributar.

Meira (2002, p. 80 e 81) explica que o CTN adotou a teoria da isenção como favor legal, ao classificá-la entre uma das espécies de exclusão do crédito tributário. Trata-se de uma “dispensa mediante lei do pagamento de um tributo devido”, segundo a doutrinadora, destacando que isso “pressupõe que a regra de incidência seja aplicada primeiro, juridicizando o fato (com o surgimento da obrigação jurídica tributária, do crédito tributário), para depois incidir a regra de isenção (...)”.

De acordo com Cassone (2010, p. 127 e 131), “Isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido (...)”, complementando que “A isenção é concedida pela lei infraconstitucional (art. 150, §6º, CF/88), podendo por esta ser revogada (...)”. Trata-se, portanto, segundo o autor, de uma não incidência tributária em nível infraconstitucional, vez que há, também, hipóteses de não incidências previstas constitucionalmente, porém, sob outras denominações.

A despeito de diversos autores terem adotado a teoria da isenção como favor legal, Meira (2002, p. 81) destaca que outros entendem que o termo “favor” é inadequado, em razão de sua imprecisão, podendo gerar interpretação equivocada sobre a natureza jurídica do instituto da isenção.

A respeito da “isenção como hipótese de não-incidência legalmente qualificada”, Meira (2002, p. 82) explica que a corrente doutrinária que adota essa teoria entende que “a regra de isenção incide para que a norma tributária não venha a incidir.” Todavia, observa que essa teoria, em relação à teoria da “isenção como favor legal”, inverte a ordem de incidência das regras, também estabelecendo a “precedência de uma em prejuízo de outra também válida e vigente. Dessa forma, segundo a autora, tal concepção padece da mesma deficiência, por não haver “cronologia ou precessão entre regras jurídicas integrantes do sistema jurídico.”

Machado (2010, p. 242), por sua vez, faz a distinção entre isenção e não incidência:

Distingue-se a isenção da não incidência. Isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação. A não incidência, diversamente, configura-se em face da própria norma de tributação, sendo objeto da não incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência.

Em outras palavras, Machado (2010, p. 243) reforça a diferença entre isenção e não incidência, resumindo da seguinte forma:

- a) *Isenção* é exceção feita por lei à regra jurídica de tributação.
- b) *Não incidência* é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, não se configura o seu suporte fático. Pode ser: *pura e simples*, se resulta da clara inocorrência do suporte fático da regra de tributação; ou *juridicamente qualificada*, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária. A não incidência, mesmo quando juridicamente qualificada, não se confunde com a isenção, por ser mera explicitação que o legislador faz, para maior clareza, de que não se configura, naquele caso, a hipótese de incidência. A rigor, a norma que faz tal explicitação poderia deixar de existir sem que nada se alterasse.

No mesmo sentido é o entendimento de Carrazza (2010, p. 953), o qual

diferencia “não incidência” de “isenção”:

Quando não há incidência possível (porque a Constituição não a admite), não há espaço para a isenção.

Aqui chegados, queremos consignar que a isenção não se confunde com a *não-incidência*.

A *não-incidência* é simplesmente a explicitação de uma situação que ontologicamente nunca esteve dentro da *hipótese de incidência possível* do tributo.

Deveras, não há incidência quando não ocorre fato algum ou quando ocorre um fato tributariamente irrelevante, isto é, que não se ajusta (subsume) a nenhuma hipótese de incidência tributária.

A posição de Machado e a de Carrazza parecem mais coerentes, os quais, ao contrário de Vittorio Cassone, não confundem “isenção” com “não incidência”. Assim, com relação ao art. 9º-B da Lei nº 12.598/2012¹, verifica-se que está adequado o termo “isenção”, por tratar-se de exceção feita pela lei à regra jurídica de tributação, no caso, a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Ainda sobre as isenções, Amaro (2005, p. 289) apresenta uma classificação didática, da seguinte forma:

As isenções classificam-se em objetivas (ou reais) e subjetivas (ou pessoais), consoante a lei que as conceda tenha levado em conta peculiaridades da própria situação material (por exemplo, trata-se do produto “x”, que, por tais ou quais razões de política fiscal, não se quer tributar), ou tenha considerado a condição pessoal do indivíduo (pessoa física ou pessoa jurídica) ligado à situação material (por exemplo, trata-se de uma pequena empresa, de uma pessoa física aposentada e idosa etc).

No caso do art. 9º-B da Lei nº 12.598/2012, verifica-se que há uma combinação das peculiaridades da situação material [“(...) bens referidos no inciso I do *caput* do art. 8º (...)] e da condição pessoal do beneficiado [“(...) quando adquiridos pela União, para uso privativo das Forças Armadas (...)].

¹ Lei nº 12.598/2012:

Art. 9º-B Ficam isentos do IPI os bens referidos no inciso I do **caput** do art. 8º saídos do estabelecimento industrial ou equiparado de pessoa jurídica beneficiária do RETID, quando adquiridos pela União, para uso privativo das Forças Armadas, exceto para uso pessoal e administrativo.

Outra classificação apresentada por Amaro (2005, p. 289) refere-se às isenções setoriais, definidas como aquelas que “contemplam determinado setor de atividade econômica (...)”. No caso específico do objeto da pesquisa, poderíamos dizer que o setor considerado é o da “defesa”, o qual também deve usufruir de um tratamento fiscal diferenciado.

Além das isenções objetivas e subjetivas, Meira (2002, p. 101 e 102) apresenta as seguintes classificações:

- isenções absolutas e relativas (condicionais), conforme sejam ou não subordinadas a condições (resolutivas ou suspensivas);
- isenções gerais (abrangem todas as espécies de tributos) e especiais (referem-se apenas a determinado tributo);
- isenções permanentes (aplica-se até que a regra instituidora seja revogada) e transitórias (período de vigência predeterminado); e
- isenções totais e parciais: no primeiro caso o tributo não é devido, sendo que a isenção atua sobre elementos da regra tributária, subtraindo pessoas, situações ou coisas do seu campo de incidência; nas isenções parciais (que a autora prefere denominar de “redução tributária”), ocorre apenas a redução da base de cálculo ou da alíquota, permanecendo devido o tributo.

Com base nessa classificação, verifica-se que a isenção prevista no art. 9º-B da Lei nº 12.598/2012 caracteriza-se como relativa, tendo em vista que deve atender a uma condição resolutiva [“(...) quando adquiridos pela União, para uso privativo das Forças Armadas (...)”]. Caracteriza-se como isenção especial, por referir-se apenas ao IPI. Caracteriza-se como isenção transitória, em face do art. 11 da mencionada Lei, o qual estabelece que o benefício poderá ser usufruído em até cinco anos, contados da data de publicação da mesma Lei. Caracteriza-se, ainda, como isenção total, atuando esta sobre os

elementos material [“(...) bens referidos no inciso I do caput do art. 8º (...)”] e pessoal [“(...) quando adquiridos pela União (...)”] da regra tributária.

Meira (2002, p. 102 e 103) apresenta outra forma de classificar as isenções, de acordo com os interesses públicos que as fundamentam. Nessa classificação, as isenções teriam os seguintes propósitos:

- 1) promover uma justa distribuição da carga tributária;
- 2) fomentar alguma atividade ou serviço privado que corresponda aos interesses públicos locais;
- 3) estimular atividades culturais ou desportivas;
- 4) fomentar o progresso econômico, comercial, industrial ou tecnológico;
- 5) promover interesses de âmbito internacional do País;
- 6) causar determinada reação correspondente ao interesse de toda a sociedade; e
- 7) compensar os valores despendidos nos custos de serviços ou produtos que deveriam ser fornecidos gratuitamente pelo Estado.

A autora explica que somente no primeiro caso é que a isenção está relacionada diretamente à arrecadação. Nos demais, o objetivo é extrafiscal. No caso do RETID, instituído pela Lei nº 12.598/2012, a extrafiscalidade é verificada no propósito de fomentar o progresso da indústria de defesa nacional. Portanto, as isenções dessa Lei enquadram-se na classificação indicada com o Nr 4).

Quanto à “alíquota zero”, Cassone (2010, p. 133) estabelece a diferença com relação à isenção, o que, resumidamente, consiste nos seguintes aspectos:

- alíquota zero e isenção estão localizadas em seções diferentes da Constituição Federal, estando a primeira no campo da tributação e a segunda no campo dos incentivos ou benefícios fiscais;

- a alíquota zero corresponde a uma tributação, ao passo que a isenção corresponde a uma desoneração; e
- a alíquota zero pode ser estabelecida e alterada por decreto, enquanto que a isenção só pode ser concedida por lei.

Ao definir alíquota zero, Machado (2010, p. 249) apresenta severa crítica a esse instituto:

(...) é uma forma encontrada pelas autoridades da Administração Tributária para fugir ao princípio da legalidade, segundo o qual a isenção somente por lei pode ser concedida. Seja como for, ao tratarmos da isenção é importante a referência a essa figura esdrúxula existente em nosso Direito Tributário, especialmente na parte que trata dos impostos com **função extrafiscal**, a saber, o Imposto sobre Importação, o Imposto sobre Exportação e o Imposto sobre Produtos Industrializados.

As alíquotas dos referidos impostos podem ser alteradas por atos do Poder Executivo, vale dizer, nos limites e nas condições estabelecidas em lei podem ser fixadas por ato administrativo. Assim, as autoridades da Administração Tributária passaram a utilizar a denominada “alíquota zero” para concederem isenção, burlando a norma do art. 97, inciso VI, do Código Tributário Nacional.

(grifo nosso)

A respeito da função extrafiscal dos tributos, é oportuno invocar o ensinamento de Carvalho (2009, p. 255), para que possamos entender melhor a propriedade (ou impropriedade) da utilização, pela Lei, dos institutos da “alíquota zero” e da “isenção”:

A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A esta forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de *extrafiscalidade*.

No caso da Lei nº 12.598/2012, que trata da conversão da suspensão em alíquota zero (§2º do art. 9º e §1º do art. 10) ou a simples redução à alíquota zero (art. 9º-A), é razoável conceber que o legislador poderia ter utilizado o

instituto da isenção, como no art. 9º-B. Assim, haveria o amparo da norma do art. 97, inciso VI do CTN, vez que a exigência do crédito tributário está sendo excluída pela lei, conforme prevê o dispositivo retrocitado, sem nenhuma burla ao citado Código e atingindo, da mesma forma, o objetivo almejado da extrafiscalidade.

5. O REGIME ESPECIAL TRIBUTÁRIO PARA A INDÚSTRIA DE DEFESA (RETID) DE ACORDO COM A LEI Nº 12.598/2012

O RETID consta no Capítulo III da Lei nº 12.598/2012, o qual trata “DO INCENTIVO À ÁREA ESTRATÉGICA DE DEFESA”, desde o art. 6º até o art. 12. Porém, para o melhor entendimento do assunto, faz-se necessário retroagir ao art. 2º da mesma Lei, o qual trata de determinados conceitos, dentre os quais o de Produto de Defesa (PRODE), o de Produto Estratégico de Defesa (PED), o de Sistema de Defesa (SD) e o de Empresa Estratégica de Defesa (EED):

Art. 2º Para os efeitos desta Lei, são considerados:

I - Produto de Defesa - PRODE - todo bem, serviço, obra ou informação, inclusive armamentos, munições, meios de transporte e de comunicações, fardamentos e materiais de uso individual e coletivo utilizados nas atividades finalísticas de defesa, com exceção daqueles de uso administrativo;

II - Produto Estratégico de Defesa - PED - todo Prode que, pelo conteúdo tecnológico, pela dificuldade de obtenção ou pela imprescindibilidade, seja de interesse estratégico para a defesa nacional, tais como:

- a) recursos bélicos navais, terrestres e aeroespaciais;
- b) serviços técnicos especializados na área de projetos, pesquisas e desenvolvimento científico e tecnológico;
- c) equipamentos e serviços técnicos especializados para as áreas de informação e de inteligência;

III - Sistema de Defesa - SD - conjunto inter-relacionado ou interativo de Prode que atenda a uma finalidade específica;

IV - Empresa Estratégica de Defesa - EED - toda pessoa jurídica credenciada pelo Ministério da Defesa mediante o atendimento cumulativo das seguintes condições:

- a) ter como finalidade, em seu objeto social, a realização ou condução de atividades de pesquisa, projeto, desenvolvimento, industrialização, prestação dos serviços referidos no art. 10, produção, reparo, conservação, revisão, conversão, modernização ou manutenção de PED no País, incluídas a venda e a revenda somente quando integradas às atividades industriais supracitadas;
 - b) ter no País a sede, a sua administração e o estabelecimento industrial, equiparado a industrial ou prestador de serviço;
 - c) dispor, no País, de comprovado conhecimento científico ou tecnológico próprio ou complementado por acordos de parceria com Instituição Científica e Tecnológica para realização de atividades conjuntas de pesquisa científica e tecnológica e desenvolvimento de tecnologia, produto ou processo, relacionado à atividade desenvolvida, observado o disposto no inciso X do caput;
 - d) assegurar, em seus atos constitutivos ou nos atos de seu controlador direto ou indireto, que o conjunto de sócios ou acionistas e grupos de sócios ou acionistas estrangeiros não possam exercer em cada assembleia geral número de votos superior a 2/3 (dois terços) do total de votos que puderem ser exercidos pelos acionistas brasileiros presentes; e
 - e) assegurar a continuidade produtiva no País;
- (grifos nossos)*

No conceito de PRODE, deve ser destacado que este envolve “bem”, “serviço” ou “informação”, os quais somente podem ser considerados produtos de defesa se têm utilidade nas “atividades finalísticas de defesa”, excluindo-se aqueles de uso “administrativo”. Todavia, não quer dizer que esses produtos não possam ter utilidade dual, ou, em outras palavras, que possam ter emprego militar e civil. Logo, não são de “uso privativo das Forças Armadas”.

Deve ser destacado, ainda, com base nessa conceituação, que todo PED é um PRODE (podendo também ter emprego dual), porém, com a especificidade, expressa na Lei, de ser de “interesse estratégico para a defesa nacional” em razão do “conteúdo tecnológico”, da “dificuldade de obtenção” ou da “imprescindibilidade”. Logo, em que pese a abrangência do rol exemplificativo consubstanciado nas alíneas “a”, “b” e “c” do inciso II do art. 2º

da Lei nº 12.598/2012, a caracterização de um PED dependerá, essencialmente, da identificação da especificidade já mencionada.

Quanto ao conceito de SD, verifica-se que este se refere somente a PRODE. Dessa forma, cabe o questionamento sobre a inexistência de outro conceito que envolvesse PED, ou seja, o de Sistema Estratégico de Defesa (SED).

Por fim, sobre o conceito de EED, verifica-se que, para ser credenciada como tal pelo Ministério da Defesa, a pessoa jurídica deve atender a um rol taxativo de requisitos, especificados nas alíneas “a”, “b”, “c”, “d” e “e” do inciso IV do art. 2º da Lei nº 12.598/2012, os quais deverão ser cumpridos cumulativamente.

A Lei nº 12.598/2012 começa a tratar de regime especial tributário, de forma genérica, no art. 6º, ao mencionar alguns incentivos para as EED relacionados a certos “bens e serviços de defesa nacional” e a PED, da seguinte forma:

Art. 6º As **EED** terão acesso a regimes especiais tributários e financiamentos para programas, projetos e ações relativos, respectivamente, aos bens e serviços de defesa nacional de que trata o inciso I do caput do art. 8º e a **PED**, nos termos da lei. (*grifos nossos*)

O art. 7º da Lei, porém, refere-se especificamente ao RETID, como regime especial tributário, instituindo-o. Em seguida, o art. 8º passa a descrever quem são os beneficiários do RETID:

Art. 7º Fica instituído o Regime Especial Tributário para a Indústria de Defesa - RETID, nos termos e condições estabelecidos neste Capítulo.

Art. 8º São beneficiárias do Retid:

I - a EED que produza ou desenvolva bens de defesa nacional definidos em ato do Poder Executivo ou preste os serviços referidos no art. 10 empregados na

manutenção, conservação, modernização, reparo, revisão, conversão e industrialização dos referidos bens;

II - a pessoa jurídica que produza ou desenvolva partes, peças, ferramentais, componentes, equipamentos, sistemas, subsistemas, insumos e matérias-primas a serem empregados na produção ou desenvolvimento dos bens referidos no inciso I do caput; e

III - a pessoa jurídica que preste os serviços referidos no art. 10 a serem empregados como insumos na produção ou desenvolvimento dos bens referidos nos incisos I e II do caput.

Da leitura do inciso I, verifica-se que há duas possibilidades para que uma EED seja beneficiária do RETID. A primeira, no caso de produzir ou desenvolver “bens de defesa nacional definidos em ato do Poder Executivo”.

A segunda possibilidade configura-se quando a EED presta os “serviços referidos no art. 10 empregados na manutenção, conservação, modernização, reparo, revisão conversão e industrialização” ² dos bens de defesa nacional definidos em ato do Poder Executivo.

Porém, não somente uma EED poderá ser beneficiária do RETID. Há duas outras hipóteses especificadas nos incisos II e III do *caput* do art. 8º da Lei já referida, com base nas quais outras pessoas jurídicas poderão usufruir o benefício. Da mesma forma que no inciso I, há que se considerar os “bens de defesa nacional definidos em ato do Poder Executivo”.

Dessa forma, caso o SISFRON e seus subsistemas sejam enquadrados como bens de defesa nacional, com base em definição dada por ato do Poder Executivo, poderá usufruir do RETID a pessoa jurídica que atue na produção ou desenvolvimento de partes, peças, ferramentais, componentes, equipamentos, sistemas, subsistemas, insumos e matérias primas a serem

² Lei nº 12.598/2012:

Art. 10. No caso de venda ou importação de **serviços de tecnologia industrial básica**, projetos, pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica, assistência técnica e transferência de tecnologia, destinados a empresas beneficiárias do Retid, fica suspensa a exigência:

.....
(grifos nossos)

empregados no SISFRON. Da mesma forma, a pessoa jurídica que preste serviço de tecnologia industrial básica a ser empregado como insumo na produção ou desenvolvimento de bens para o SISFRON.

Todavia, há outro requisito para que a pessoa jurídica não caracterizada como EED seja habilitada ao RETID. Tal requisito encontra-se definido nos §§1º e 2º do art. 8º da Lei nº 12.598/2012. Esses dispositivos mencionam o requisito da “pessoa jurídica preponderantemente fornecedora”, da seguinte forma:

Art. 8º
.....

§ 1º No caso dos incisos II e III do caput, somente poderá ser habilitada ao Retid a **pessoa jurídica preponderantemente fornecedora** para as pessoas jurídicas referidas no inciso I do caput.

§ 2º Considera-se **pessoa jurídica preponderantemente fornecedora**, de que trata o § 1º, aquela que tenha pelo menos 70% (setenta por cento) da sua receita total de venda de bens e serviços, no ano-calendário imediatamente anterior ao da habilitação, decorrentes do somatório das vendas:

- I - para as pessoas jurídicas referidas no inciso I do caput;
- II - para as pessoas jurídicas fabricantes de bens de defesa nacional definidos no ato do Poder Executivo de que trata o inciso I do caput;
- III - de exportação; e
- IV - para o Ministério da Defesa e suas entidades vinculadas
(*grifos nossos*)

Nota-se que o § 1º estabelece uma condição geral para que as pessoas jurídicas mencionadas nos incisos II e III do *caput* do art. 8º sejam habilitadas ao RETID. A condição é que sejam “preponderantemente fornecedoras para as pessoas jurídicas referidas no inciso I do *caput*”, ou seja, para Empresas Estratégicas de Defesa (EED), as quais devem atender a outras condições. Todavia, o § 2º, ao tentar explicar a condição geral estabelecida no parágrafo anterior, acaba inovando ao incluir, nos seus incisos II, III e IV, hipóteses que

extrapolam a condição geral já citada. Tal condição já se exaure na hipótese do inciso I do § 2º, tornando incompatíveis os demais incisos mencionados.

A impressão que se tem é que os incisos II, III e IV do § 2º do art. 8º constituem um remendo da Lei nº 12.598/2012, tendo em vista que a condição geral, estabelecida no § 1º e explicitada no inciso I do § 2º, seria muito difícil de ser atendida, caso fossem considerados apenas os fornecimentos para EED. Assim, passou-se a considerar também, para o atingimento dos setenta por cento de receita total da venda de bens e serviços, os fornecimentos para as pessoas jurídicas fabricantes de bens de defesa nacional definidos em ato do Poder Executivo (não considerou estas como EED), as vendas de exportação e as vendas para o Ministério da Defesa e entidades a ele vinculadas, excluídos, para efeito de cálculo, os valores dos impostos e contribuições incidentes sobre essas vendas (§3º do art. 8º).

Ainda no esforço de identificar quem seriam os beneficiários diretos do RETID, cabe analisar os §§ 4º e 5º do art. 8º da Lei nº 12.598/2012:

Art 8º
.....

§ 4º A pessoa jurídica em início de atividade ou que não se enquadre como preponderantemente fornecedora, nos termos do § 2º, poderá habilitar-se ao Retid, desde que assuma compromisso de atingir o percentual mínimo referido no § 2º até o término do ano-calendário seguinte ao da habilitação.

§ 5º Condiciona-se a fruição dos benefícios do Retid ao atendimento cumulativo dos seguintes requisitos pela pessoa jurídica:

- I - credenciamento por órgão competente do Ministério da Defesa;
- II - prévia habilitação na Secretaria da Receita Federal do Brasil; e
- III - regularidade fiscal em relação aos impostos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A hipótese do § 4º do art. 8º denota a intenção do legislador de incentivar a pessoa jurídica que ainda não se enquadre na situação descrita no § 2º, porém, assumindo o compromisso de atingir aquela condição de “pessoa jurídica preponderantemente fornecedora” já descrita. As consequências a serem suportadas, caso a pessoa jurídica habilitada ao RETID não consiga cumprir o compromisso assumido, estão previstas no § 3º do art. 9º, que será abordado adiante.

O § 5º do art. 8º revela outros requisitos que condicionam a fruição do benefício do RETID, uma vez que sejam atendidos cumulativamente. Observa-se que a primeira condição (“credenciamento por órgão competente do Ministério da Defesa”) já era um requisito constante da definição de EED, o que, obviamente, não implica dizer que somente as EED poderão usufruir do RETID, conforme já foi exposto. Naturalmente, o credenciamento junto ao Ministério da Defesa, no caso das EED, só poderá ser realizado mediante atendimento das condições estabelecidas nas alíneas “a” a “e” do inciso IV do art. 2º da Lei nº 12.598/2012.

Outra condição exigida no mencionado § 5º diz respeito à habilitação prévia na Secretaria da Receita Federal do Brasil, porém, sem especificar os requisitos para tal. Presume-se que, no momento da habilitação junto àquele órgão, será verificado justamente o cumprimento da terceira condição estabelecida no mesmo §5º (regularidade fiscal em relação a impostos e contribuições federais), bem como se o pretense beneficiário não se enquadra no perfil excludente descrito no § 6º do art. 8º da Lei nº 12.598/2012:

§ 6º As pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, de que trata a Lei

Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e as pessoas jurídicas de que tratam o inciso II do caput do art. 8º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do caput do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **não podem habilitar-se ao Retid.** (*grifos nossos*)

A partir do art. 9º da Lei nº 12.598/2012 começam a ser identificados os tributos abrangidos pelo RETID, seja por ocasião da venda no mercado nacional, seja na importação de bens de defesa nacional a serem definidos por ato do Poder Executivo:

Art. 9º No caso de venda no mercado interno ou de importação dos bens de que trata o art. 8º, ficam suspensos:

I - a exigência da Contribuição para o **Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep** e da **Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS** incidentes sobre a receita da pessoa jurídica vendedora, quando a aquisição for efetuada por **pessoa jurídica beneficiária do Retid**;

II - a exigência da Contribuição para o **PIS/Pasep-Importação** e da **Cofins-Importação**, quando a **importação** for efetuada por **pessoa jurídica beneficiária do Retid**;

III - o **Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI** incidente na saída do estabelecimento industrial ou equiparado, quando a aquisição no mercado interno for efetuada por estabelecimento industrial de **pessoa jurídica beneficiária do Retid**;

IV - o **IPI** incidente na **importação**, quando efetuada por estabelecimento industrial de **pessoa jurídica beneficiária do Retid**.
(*grifos nossos*)

Com base no art. 9º, verifica-se que o RETID poderá ser utilizado pelos beneficiários especificados no art. 8º, quanto aos bens de defesa nacional já referidos, com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário referente a: PIS/PASEP e COFINS; PIS/PASEP e COFINS na importação; IPI; e IPI na importação.

Porém, conforme já foi exposto no item 3.1, a suspensão é temporária e, por si só, não importa na desconstituição do crédito tributário. Trata-se apenas de uma prorrogação ou adiamento do pagamento do tributo.

Por esse motivo, a mesma lei que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário (Lei nº 12.598/2012) utilizou o “artifício” da alíquota zero como forma de exclusão do referido crédito. Assim, de acordo com o § 2º do seu art. 9º, estabeleceu que as suspensões do PIS/PASEP e COFINS; do PIS/PASEP e COFINS na importação; do IPI; e do IPI na importação, serão convertidas em alíquota zero em duas situações, expressas nos incisos I e II desse dispositivo:

§ 2º As suspensões de que trata este artigo convertem-se em alíquota 0 (zero):

I - após o emprego ou utilização dos bens adquiridos ou importados no âmbito do Retid, ou dos bens que resultaram de sua industrialização, na manutenção, conservação, modernização, reparo, revisão, conversão, industrialização de bens de defesa nacional definidos no ato do Poder Executivo de que trata o inciso I do caput do art. 8º, quando destinados à venda à União, para uso privativo das Forças Armadas, exceto para uso pessoal e administrativo, ou os definidos em ato do Poder Executivo como de interesse estratégico para a Defesa Nacional; ou

II - após exportação dos bens com tributação suspensa ou dos que resultaram de sua industrialização.

Dessa forma, a mesma lei que havia estabelecido a suspensão do pagamento de determinados tributos, agora prevê a conversão do que era temporário em algo duradouro. Para tanto, estabeleceu, no § 2º, as condições para essa conversão. Caso a pessoa jurídica não tenha cumprido tais condições ou não tenha honrado o compromisso porventura assumido com base no § 4º do art. 8º, deverá recolher os tributos não pagos, além de multa e juros, em conformidade com o § 3º do art. 9º da Lei nº 12.598/2012:

§ 3º A pessoa jurídica que não utilizar o bem na forma prevista no § 2º, ou não tiver atendido às condições de que trata o § 4º do art. 8º ao término do ano-calendário subsequente ao da concessão da habilitação ao Retid, fica obrigada a recolher os tributos não pagos em decorrência da suspensão de que trata este artigo, acrescidos de juros e multa, de mora ou de ofício, na forma da lei, contados a partir da data da aquisição ou do registro da Declaração de Importação - DI, na condição:

I - de contribuinte, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, à Cofins-Importação, ao IPI incidente no desembaraço aduaneiro de importação; e

II - de responsável, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep, à Cofins e ao IPI.

Deve ser destacado, com base nesse dispositivo, que o período de tempo estabelecido para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário inicia-se na data de aquisição, para as vendas do mercado interno, ou na data do preenchimento da Declaração de Importação (DI), para os produtos oriundos de outros países. O mesmo período estende-se até o término do ano-calendário subsequente ao da concessão da habilitação ao RETID.

Por intermédio da Medida Provisória nº 582, de 20 de setembro de 2012, foram acrescentados os arts. 9º-A e 9º-B à Lei nº 12.598/2012, os quais alteraram a abrangência do RETID. O primeiro trata da redução a zero de alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. O segundo trata da isenção de IPI. Note-se que, tanto a alíquota zero estabelecida quanto a isenção, independem, nos casos especificados nesses dois dispositivos legais, de suspensão anterior da exigibilidade do crédito tributário:

Art. 9º-A Ficam reduzidas a zero as alíquotas:

I - da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita decorrente da venda dos bens referidos no inciso I do **caput** do art. 8º efetuada por pessoa jurídica beneficiária do RETID à União, para uso privativo das Forças Armadas, exceto para uso pessoal e administrativo; e

II - da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita decorrente da prestação dos serviços referidos no art. 10 por pessoa jurídica beneficiária do RETID à União, para uso privativo das Forças Armadas, exceto para uso pessoal e administrativo.

Art. 9º-B Ficam isentos do IPI os bens referidos no inciso I do **caput** do art. 8º saídos do estabelecimento industrial ou equiparado de pessoa jurídica beneficiária do RETID, quando adquiridos pela União, para uso privativo das Forças Armadas, exceto para uso pessoal e administrativo.

Dessa forma, ocorrerá a exclusão da exigibilidade do crédito tributário, sob os institutos da alíquota zero e da isenção.

Comparando-se os dois casos de redução à alíquota zero dos incisos I e II do art. 9º-A, verifica-se que o primeiro refere-se à venda de bens (novamente reportando-se aos “bens de defesa nacional definidos em ato do Poder Executivo”), enquanto o segundo refere-se à prestação de serviços de tecnologia industrial básica. Ambos, porém, efetuados à União por pessoa jurídica beneficiária do RETID, sob a condição do “uso privativo das Forças Armadas” em suas atividades-fim.

Verifica-se, ainda, que o art. 9º-B, ao tratar da isenção de IPI, também prevê que esta seja sobre os “bens de defesa nacional definidos em ato do Poder Executivo”, cuja aquisição seja realizada pela União junto a uma pessoa jurídica (estabelecimento industrial ou equiparado) beneficiário do RETID, sob a condição do “uso privativo das Forças Armadas” em suas atividades-fim.

O art. 10 da Lei nº 12.598/2012 trata novamente de hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, sendo que o seu § 1º também prevê a conversão dessas suspensões em alíquota zero, sob certas condições:

Art. 10. No caso de venda ou importação de serviços de tecnologia industrial básica, projetos, pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica, assistência

técnica e transferência de tecnologia, destinados a empresas beneficiárias do Retid, fica suspensa a exigência:

I - da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita de prestação de serviços efetuada por pessoa jurídica estabelecida no País, quando prestados para pessoa jurídica beneficiária do Retid; e

II - da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre serviços, quando importados diretamente por pessoa jurídica beneficiária do Retid.

§ 1º As suspensões de que trata este artigo convertem-se em alíquota 0 (zero) após o emprego ou utilização dos serviços nas destinações a que se referem os incisos I a III do caput do art. 8º.

Conforme o que já foi exposto a respeito das suspensões da exigibilidade do crédito tributário na Lei nº 12.598/2012, presume-se que as que foram previstas no art. 10 também sejam decorrentes de moratória. Sendo de natureza provisória, o período definido na Lei para essas suspensões tem início, no caso do PIS/PASEP e COFINS, na data de aquisição dos serviços. Já no caso do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, o início se dá a partir do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores. Em ambos os casos, a data final do período da suspensão, como regra já estabelecida na Lei, corresponde ao término do ano-calendário subsequente ao da concessão da habilitação ao RETID.

Art. 10.

.....

§ 2º A pessoa jurídica que não empregar ou utilizar os serviços na forma prevista no § 1º, ou não tiver atendido às condições de que trata o § 4º do art. 8º ao término do ano-calendário subsequente ao da concessão da habilitação ao Retid, fica obrigada a recolher os tributos não pagos em decorrência da suspensão de que trata o caput, acrescidos de juros e multa, de mora ou de ofício, na forma da lei, contados a partir da data:

I - do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores, na condição de contribuinte, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e para a Cofins-Importação; e

II - da aquisição, na condição de responsável, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

Deve ser destacado que, conforme o § 2º, o não atendimento das condições justificadoras da suspensão da exigibilidade do crédito tributário fará com que a pessoa jurídica se obrigue a pagar os tributos que haviam sido suspensos, bem como juros e multa.

Por fim, como normas específicas a respeito das suspensões da exigibilidade do crédito tributário previstas no art. 10 da Lei nº 12.598/2012, merecem ser comentados os seus §§ 3º e 4º. O primeiro diz respeito a uma extensão da hipótese prevista no inciso I do *caput*. O segundo refere-se a uma norma que condiciona a suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no art. 10 à comprovação da efetiva prestação do serviço nas destinações previstas no art. 8º.

Art. 10.
.....

§ 3º O disposto no inciso I do *caput* aplica-se também à hipótese da receita de aluguel de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, quando contratados por pessoas jurídicas habilitadas ao Retid.

§ 4º A fruição do benefício de que trata este artigo depende da comprovação da efetiva prestação do serviço nas destinações a que se refere o art. 8º.

Como norma geral, que tem reflexos em tudo o que foi exposto sobre a Lei nº 12.598/2012, deve ser destacado o seu art. 11, o qual estabelece o prazo para fruição dos benefícios previstos nos arts. 9º, 9º-A, 9º-B e 10:

Art. 11. Os benefícios de que tratam os arts. 9º, 9º-A, 9º-B e 10 poderão ser usufruídos em até cinco anos contados da data de publicação desta Lei, nas aquisições e importações realizadas depois da habilitação das pessoas jurídicas beneficiadas pelo RETID.

Ressalte-se que, conforme esse dispositivo, serão consideradas somente as aquisições e importações realizadas após a habilitação das pessoas jurídicas no RETID.

6. OS REFLEXOS DO RETID NOS CUSTOS DE IMPLANTAÇÃO DO PROJETO SISFRON

Para os fins do presente trabalho, consideramos como “dados do problema” as seguintes informações concretas, a fim de avaliar os possíveis reflexos do RETID nos custos de implantação do Projeto SISFRON:

- encontra-se em fase inicial de implantação os Subistemas de Sensoriamento e de Apoio à Decisão do Projeto Piloto do SISFRON, cujo contrato “principal” foi assinado no mês de novembro de 2012, entre as partes Exército Brasileiro e Consórcio Tepro, este constituído pelas empresas Savis e Orbisat, ambas do Grupo Embraer;
- o regime de execução contratual é o da empreitada integral, em conformidade com a Lei nº 8.666/1993³;
- o produto a ser entregue pelo Consórcio caracteriza-se como PED, abrangendo uma série de equipamentos, softwares e outros recursos, cujo detalhamento não será o caso mencionar, por não ser objetivo do presente trabalho e em razão dos aspectos da alta complexidade tecnológica e defesa nacional que o projeto envolve; e

³ De acordo com a alínea “e” do inciso VIII do art. 6º da Lei nº 8.666/93, adota-se o regime de empreitada integral “quando se contrata um empreendimento em sua integralidade, compreendendo todas as etapas das obras, serviços e instalações necessárias, sob inteira responsabilidade da contratada até a sua entrega ao contratante em condições de entrada em operação, atendidos os requisitos técnicos e legais para sua utilização em condições de segurança estrutural e operacional e com as características adequadas às finalidades para que foi contratada.”

- as empresas integrantes do mencionado Consórcio atendem aos requisitos de EED, o que foi verificado por ocasião do processo seletivo realizado pelo Exército Brasileiro.

Poderíamos supor, com base no art. 6º da Lei nº 12.598/2012, que, para o prosseguimento na busca dos objetivos desta pesquisa, bastaria considerar que, uma vez regulamentada a Lei, o Consórcio Tepro teria acesso ao RETID, que é um regime tributário especial, vez que o produto a ser entregue ao Exército Brasileiro caracteriza-se como PED. Até se dispensaria a análise dos “bens e serviços de defesa nacional de que trata o inciso I do *caput* do art. 8º”, o que também permitiria o acesso a regimes especiais tributários pelo Consórcio Tepro, como EED.

Porém, a partir da leitura do art. 7º e seguintes da Lei, o art. 6º parece inócuo. Verificamos que a instituição do RETID está expressa no art. 7º, sendo que o art. 8º descreve, embora de maneira confusa, quem são os beneficiários do RETID. A confusão aumenta a partir do momento em que esse último dispositivo condiciona a definição dos “bens de defesa nacional” a um “ato do Poder Executivo”, passando a fazer remissão a esses bens, de forma direta ou indireta, em todos os incisos e parágrafos do art. 8º. Assim, criou-se uma dependência com relação à definição dos “bens de defesa nacional”, o que talvez possa ser resolvido por ocasião da regulamentação prevista no § 7º do art. 8º da Lei nº 12.598/2012: “§7º O Poder Executivo disciplinará em regulamento o Retid.”

Portanto, qualquer acesso ao benefício do RETID pela EED passa, necessariamente, pela definição dos bens de defesa por ato do Poder

Executivo. A partir daí, a EED deve se enquadrar em uma das duas situações apresentadas:

- 1) produz ou desenvolve tais bens; ou
- 2) presta serviços de tecnologia industrial básica empregados na manutenção, conservação, modernização, reparo, revisão, conversão e industrialização dos mesmos bens.

Até aqui podemos concluir que somente haverá reflexos do RETID nos custos de implantação do Projeto SISFRON caso esse sistema e seus subsistemas sejam enquadrados como bens de defesa nacional, a serem definidos por ato do Poder Executivo. Isso se partindo da premissa de que o Consórcio Tepro atende aos requisitos de EED, o que deverá ser objeto de avaliação por parte do Ministério da Defesa, conforme prevê o parágrafo único do art. 2º da Lei nº 12.598/2012⁴.

É importante considerar todas as hipóteses de acesso ao RETID aventadas no art. 8º da Lei nº 12.598/2012, uma vez que, além do contrato entre o Exército Brasileiro e o Consórcio Tepro, encarregado da implantação e integração do Projeto Piloto do SISFRON, haverá subcontractações entre o referido Consórcio e fornecedores de produtos ou prestadores de serviços. Nesses casos, será necessário identificar os subcontractados que poderão usufruir os benefícios do RETID, podendo estes se enquadrarem nas condições previstas nos incisos II e III do *caput* do art. 8º já mencionado.

⁴ Lei nº 12.598/2012:
Art. 2º

.....
Parágrafo único. As EED serão submetidas à avaliação das condições previstas no inciso IV do *caput* na forma disciplinada pelo Ministério da Defesa.

Oportuno ressaltar o regime de execução indireta do contrato, sob a modalidade de empreitada integral, conforme já fora anteriormente mencionado. A utilização dessa modalidade revelou-se mais adequada em razão da complexidade do objeto contratual, que incluiu, dentre outros itens, a seleção e o fornecimento, pelo Consórcio Tepro, de bens adquiridos no mercado interno ou em outros países para a viabilização do sistema. Esses bens serão recebidos pelo Exército Brasileiro, após a verificação do atendimento às especificações estabelecidas no Termo de Referência.

De acordo com Justen Filho (2010, p. 131), a utilização da empreitada integral adequa-se a situações específicas:

A empreitada integral é adequada nas hipóteses de objetos dotados de elevada carga de complexidade, em que a Administração não dispõe de condições de identificar, de modo preciso e exato, as etapas, as tecnologias e os custos mais adequados. A empreitada integral propicia, nesses casos, que a Administração atribua aos licitantes uma margem mais ampla de autonomia para conceber soluções complexas e heterogêneas.

O Exército Brasileiro, a despeito da adoção da empreitada integral (não efetuará diretamente as aquisições, mas sim, por intermédio do Consórcio contratado), poderá ser beneficiário indireto do RETID nos contratos administrativos de implantação do SISFRON. Obviamente, não será um beneficiário direto por não se enquadrar em nenhuma das situações previstas no art. 8º da Lei nº 12.598/2012.

O benefício direto poderá ocorrer por conta das suspensões da exigibilidade do crédito tributário, das conversões destas em alíquota zero, das estipulações de alíquota zero independente de suspensão anterior e das isenções tributárias, conforme previsto na Lei nº 12.598/2012.

Verifica-se, portanto, que poderá haver redução dos custos de implantação do SISFRON uma vez que sejam aplicadas as suspensões da exigibilidade dos créditos tributários de PIS e COFINS, nas vendas no mercado interno e na importação dos bens de defesa nacional definidos em ato do Poder Executivo, conforme o *caput* do art. 9º da Lei nº 12.598/2012.

Porém, de acordo com o inciso I desse artigo, correspondente às vendas no mercado interno, as aquisições deverão ser realizadas por pessoa jurídica beneficiária do RETID. No caso concreto em análise, o beneficiário direto será o Consórcio Tepro. Assim, este deverá estar credenciado junto ao Ministério da Defesa, observados os requisitos de uma EED estabelecidos no inciso IV do art. 2º da Lei nº 12.598/2012. Quanto ao inciso II do mesmo artigo, correspondente à importação, o beneficiário direto também será o referido Consórcio, desde que, da mesma forma, atenda aos requisitos de uma EED.

Quanto à suspensão da exigibilidade do crédito de IPI previsto nos incisos III e IV do art. 9º da Lei nº 12.598/2012, esta também se verifica por ocasião das aquisições no mercado interno ou na importação. No primeiro caso, a suspensão será aplicada na saída do produto do estabelecimento industrial (ou equiparado), devendo o adquirente reunir as condições de pessoa jurídica beneficiária do RETID, estabelecidas no art. 8º da mesma lei. Quanto às importações, também só haverá suspensão se o importador reunir as mesmas condições de pessoa jurídica beneficiária do RETID.

Essas suspensões previstas no art. 9º, as quais têm caráter temporário, serão convertidas em alíquota zero após os eventos constantes dos incisos I e II do § 2º do mesmo dispositivo legal. Portanto, é razoável que os seus reflexos (quantitativos) nos custos de implantação do SISFRON sejam apurados após

essa conversão. Assim, já terá sido superada a hipótese do § 3º do art. 9º, qual seja, a da não fruição do benefício pelo não cumprimento das condições estabelecidas na lei.

Todavia, o inciso I do § 2º do art. 9º da Lei nº 12.598/2012 requer uma leitura mais cuidadosa. Verifica-se que o dispositivo menciona uma série de bens para, em seguida, estabelecer uma restrição: “quando destinados à venda à União, para uso privativo das Forças Armadas”. A primeira questão é saber se o fornecimento ao Exército Brasileiro dos bens adquiridos pelo Consórcio Tepro, no mercado interno ou em outros países, no âmbito da empreitada integral, caracteriza-se como venda. É razoável entender que não, uma vez que os contratos para aquisição dos bens serão celebrados entre o Consórcio e os fornecedores, nacionais ou estrangeiros. Entre o Tepro e o Exército Brasileiro estará sendo celebrado um contrato de prestação do serviço de implantação e integração do Projeto Piloto do SISFRON, o qual abrange o fornecimento de bens, cuja venda foi efetuada ao Consórcio. A segunda questão é saber se os bens de emprego dual (civil e militar) a serem utilizados no SISFRON estarão enquadrados nesse dispositivo. Também parece razoável entender que esses bens não se enquadram no conceito da Lei, cuja terminologia (“uso privativo das Forças Armadas”) tende a se extinguir, haja vista que a indústria de defesa, cada vez mais, busca atender ao conceito de dualidade, sob pena de não conseguir se sustentar com a venda de produtos exclusivamente militares. Resta, portanto, o ato do Poder Executivo, previsto na parte final do dispositivo legal em tela, caracterizar os produtos a serem empregados nas atividades-fim do SISFRON “como de interesse estratégico para a Defesa Nacional”.

A respeito da redução a zero das alíquotas de PIS/PASEP e COFINS previstos no art. 9º-A da Lei nº 12.598/2012, verifica-se que o inciso I, da forma como está redigido, não terá o condão de reduzir os custos tributários da implantação do Projeto Piloto do SISFRON. Isso porque incorrerá no mesmo problema do inciso I do § 2º do art. 9º, que trata da venda à União de produtos para “uso privativo das Forças Armadas”. Já o inciso II permite uma interpretação favorável à redução dos mencionados custos, uma vez que trata de serviços contemplados no contrato entre o Consórcio Tepro e o Exército Brasileiro. Fica, porém, a ressalva quanto ao “uso privativo das Forças Armadas”, pelas razões já expostas.

A respeito da isenção do IPI prevista no art. 9º-B da Lei nº 12.598/2012, esta padece do mesmo problema já referido nos dois parágrafos anteriores. Assim, a não ser que a Lei seja alterada, tal isenção não impactará nos custos de implantação do Projeto Piloto do SISFRON, uma vez que os bens, na modalidade da empreitada integral, serão adquiridos pelo Consórcio junto aos fornecedores nacionais e estrangeiros, e não pela União.

Quanto às suspensões da exigibilidade do crédito tributário de PIS/PASEP e COFINS, previstas no art. 10 da Lei nº 12.598/2012, tanto a hipótese do inciso I quanto a do inciso II poderão repercutir de forma a reduzir os custos de implantação do Projeto Piloto do SISFRON, uma vez que os serviços mencionados, no caso desse projeto, estarão relacionados aos subcontratos entre o Consórcio Tepro e os prestadores de serviço, nacionais ou estrangeiros. Todavia, assim como no caso do art. 9º, tais suspensões serão convertidas em alíquota zero, conforme o § 1º do art. 10, motivo pelo

qual também é razoável que os seus reflexos (quantitativos) nos custos de implantação do SISFRON sejam apurados após essa conversão.

Em face do que foi exposto até aqui, verifica-se a impossibilidade de quantificar percentualmente a redução de custos na implantação do SISFRON supostamente proporcionada pelo RETID. Isso porque há uma série de variáveis na lei instituidora do benefício, as quais carecem de regulamentação, sem contar que, diante do modelo de empreitada integral que está sendo seguido na implantação do Projeto Piloto do SISFRON, há algumas situações da Lei, previstas nos arts. 9º-A, 9º-B e 10 que parecem incompatíveis, podendo ser resolvidas a depender da forma de sua regulamentação.

Por fim, cumpre observar a previsão do art. 11 da Lei nº 12.598/2012, a qual estabelece o prazo de cinco anos, contados da publicação dessa Lei, para que os benefícios já mencionados, constantes dos arts. 9º, 9º-A, 9º-B e 10, possam ser usufruídos. Diante desse dispositivo e da situação fática, até o presente momento, corre-se o risco de prescrever o referido prazo sem que tenha havido a regulamentação do RETID, conforme estabelece o §7º do art. 8º da própria Lei em questão. Em consequência, poderá não haver reflexos desse regime tributário especial nos custos de implantação do Projeto SISFRON.

7. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A presente pesquisa proporcionou uma análise mais detalhada da Lei nº 12.598/2012, particularmente quanto ao Regime Especial Tributário para a Indústria de Defesa (RETID).

Um dos resultados da pesquisa é a constatação da utilização, pela referida Lei, de determinados institutos do Direito Tributário (suspensão da exigibilidade de crédito tributário e alíquota zero) de forma imprópria, gerando dificuldades na interpretação das normas inerentes ao RETID.

Foram verificadas outras impropriedades, como a utilização da terminologia “uso privativo das Forças Armadas”. A impropriedade consiste no fato de se estar excluindo a possibilidade de comercialização de bens de emprego dual. Isso pode ser constatado no art. 9º, § 2º, I; no art. 9º-A, I; e no art. 9º-B, tudo da Lei nº 12.598/2012. Nesses mesmos dispositivos constata-se, associada a essa terminologia, hipóteses de “venda à União” e de “aquisição pela União”, sem contemplar a hipótese de fornecimento à União, quando a compra não é realizada diretamente por esta, embora seja a destinatária dos bens adquiridos, como é o caso da empreitada integral.

Foi constatada a inviabilidade de se avaliar adequadamente os reflexos do RETID sem que a Lei em tela seja regulamentada, uma vez que há diversos dispositivos que fazem remissões a outros que dependem de tal regulamentação. Exemplo mais contundente é o da definição de “bens de defesa nacional” ainda a ser estabelecido por ato do Poder Executivo.

Cabe destacar que, também em razão da falta da regulamentação da Lei nº 12.598/2012, ainda não há nenhuma pessoa jurídica credenciada junto ao Ministério da Defesa como Empresa Estratégica de Defesa (EED). Isso repercute negativamente quanto à possibilidade de utilização do RETID pelo SISFRON, uma vez que há um contrato em vigor entre o Exército Brasileiro e um Consórcio formado por empresas que supostamente atendem aos requisitos de EED. Não é demais lembrar que, conforme o art. 11, os

benefícios tributários poderão ser usufruídos em até cinco anos a partir da publicação da Lei, “nas aquisições e importações realizadas depois da habilitação das pessoas jurídicas beneficiadas pelo RETID”.

Não somente o credenciamento, junto ao Ministério da Defesa, de pessoas jurídicas como EED fica prejudicado pela falta de regulamentação da Lei, mas também a habilitação ao RETID junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

8. CONCLUSÃO

Em face do que foi exposto no presente trabalho, é possível verificar a dificuldade na avaliação dos reflexos do RETID nos custos de implantação do Projeto SISFRON.

É possível que, após a regulamentação da Lei nº 12.598/2012 quanto ao regime tributário instituído (RETID), esta se torne eficaz ou, ao menos, atenuar o problema da dualidade de tratamento tributário entre o PRODE fabricado no país e o importado.

Somente após a referida regulamentação será possível avaliar a conveniência da utilização do RETID nas contratações relacionadas a outros projetos na área de defesa, no intuito de selecionar as propostas mais vantajosas para a Administração Pública, reduzindo-se custos, sem se descuidar da efetividade da contratação.

Os objetivos da pesquisa foram alcançados, na medida em que foram verificados os seguintes aspectos: os possíveis beneficiários diretos do RETID; os tributos abrangidos por esse regime; que o Exército Brasileiro poderá ser

beneficiário indireto do RETID nos contratos administrativos de implantação do SISFRON; que não é possível quantificar, percentualmente, a redução de custos na implantação do SISFRON, supostamente proporcionada pelo RETID, enquanto não houver regulamentação; e o período durante o qual poderá ser usufruído o benefício.

Recomenda-se a definição dos bens de defesa nacional com a maior brevidade possível, por intermédio de ato do Poder Executivo. Isso porque, como foi verificado na presente pesquisa, há um “engessamento” de vários aspectos estabelecidos na Lei nº 12.598/2012, os quais estão condicionados a essa definição. Como exemplo, a definição de “pessoa jurídica beneficiária do RETID”.

Recomenda-se, ainda, a alteração do art. 9º, § 2º, I; do art. 9º-A, I; e do art. 9º-B, tudo da Lei nº 12.598/2012, a fim de contemplar a hipótese de fornecimento de bens à União nas contratações sob a modalidade da empreitada integral. A alteração desses dispositivos também poderia ser efetuada para suprimir a terminologia “uso privativo das Forças Armadas”, que se encontra em obsolescência, permitindo abranger os bens de emprego dual, ou seja, civil e militar.

Há outras modificações que podem ser implementadas na Lei nº 12.598/2012, caso seja revisada:

- utilização do instituto da isenção nas hipóteses do §2º do art. 9º e do §1º do art. 10, em vez da conversão da suspensão em alíquota zero e da simples redução à alíquota zero, como é o caso do art. 9º-A, evitando-se, assim, qualquer conflito com o art. 97, inciso VI do CTN;

- inclusão do conceito de Sistema Estratégico de Defesa (SED) no art. 2º, uma vez que o conceito de Sistema de Defesa (SD), constante do inciso III desse dispositivo não abrange Produto Estratégico de Defesa (PED), mas somente Produto de Defesa (PRODE); e
- incorporação do inciso I do § 2º do art. 8º ao texto desse parágrafo e supressão dos incisos II, III e IV, a fim de promover a compatibilização com o texto do § 1º, uma vez que os incisos a serem suprimidos inovam ao criarem hipóteses que extrapolam a condição geral de “pessoa jurídica preponderantemente fornecedora” definida no § 1º; para que o conceito de “pessoa jurídica preponderantemente fornecedora” tenha a abrangência intencionada pelo legislador, há necessidade de alterar a redação do § 1º do art. 8º, uma vez que há, nesse dispositivo, a limitação de fornecimento “para as pessoas jurídicas referidas no inciso I do *caput*.”

Por derradeiro, cabe a recomendação da regulamentação da Lei nº 12.598/2012 no mais curto prazo, a fim de possibilitar o credenciamento de EED, particularmente do Consórcio Tepro, junto ao Ministério da Defesa, bem como a habilitação de pessoas jurídicas ao RETID junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil. Caso contrário, o prazo para a fruição dos benefícios do RETID previsto na Lei prescreverá, sem que tenha ocorrido a regulamentação e sem que tais benefícios tenham sido aproveitados na implantação do Projeto Piloto do SISFRON, a qual deverá ocorrer em um período de quatro anos.

9. REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

BRASIL. Senado Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

_____. Exército Brasileiro. Estado-Maior do Exército. Portaria nº 044-EME, de 17 de abril de 2012. **Cria o Projeto Estratégico SISFRON e constitui a equipe do Projeto**. Brasília, DF, 2012.

_____. Decreto nº 5.484, de 30 de junho de 2005. **Aprova a Política de Defesa Nacional, e dá outras providências**. Diário Oficial da União, Brasília, 01/07/2005.

_____. Decreto nº 6.703, de 18 de dezembro de 2008. **Aprova a Estratégia Nacional de Defesa, e dá outras providências**. Diário Oficial da União, Brasília, 19/12/2008.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Diário Oficial da União, Brasília, 27/10/1966.

_____. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. **Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências**. Diário Oficial da União, Brasília, 22/06/1993.

_____. Lei nº 12.598, de 22 de março de 2012. **Estabelece normas especiais para as compras, as contratações e o desenvolvimento de produtos e de sistemas de defesa; dispõe sobre regras de incentivo à área estratégica de defesa; altera a Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010; e dá outras providências**. Diário Oficial da União, Brasília, 22/03/2012.

_____. Ministério da Defesa. Portaria Normativa do Ministério da Defesa nº. 899/MD, de 19 de julho de 2005. **Aprova a Política Nacional da Indústria de Defesa – PNID**. Diário Oficial da União, Brasília, 20/07/2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HARADA, Marcelo Kiyoshi. **Suspensão da exigibilidade do crédito tributário e os problemas do dia-a-dia dos contribuintes**. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1020, 17abr. 2006 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/8254>>. Acesso em: 18 nov. 2012.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos**. 14. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MEIRA, Liziane Angelotti. **Regimes aduaneiros especiais**. São Paulo: IOB, 2002.