

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA  
CATARINA**

**JULIANA MARTELI FAIS**

**OS INCENTIVOS FISCAIS E AS ZONAS DE  
PROCESSAMENTO DE EXPORTAÇÃO: SUA  
RELAÇÃO COM O ACORDO SOBRE  
SUBSÍDIOS E MEDIDAS COMPENSATÓRIAS  
DA ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO  
COMÉRCIO**

**Florianópolis  
2010**

**JULIANA MARTELI FAIS**

**OS INCENTIVOS FISCAIS E AS ZONAS DE  
PROCESSAMENTO DE EXPORTAÇÃO: SUA  
RELAÇÃO COM O ACORDO SOBRE  
SUBSÍDIOS E MEDIDAS COMPENSATÓRIAS  
DA ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO  
COMÉRCIO**

Dissertação submetida à  
Universidade Federal de Santa  
Catarina para obtenção do título de  
Mestre em Direito.

Orientador: Professor Doutor Carlos  
Araújo Leonetti

Co-orientador: Doutor Welber Barral

**Florianópolis  
2010**

**JULIANA MARTELI FAIS**

**OS INCENTIVOS FISCAIS E AS ZONAS DE PROCESSAMENTO  
DE EXPORTAÇÃO: SUA RELAÇÃO COM O ACORDO SOBRE  
SUBSÍDIOS E MEDIDAS COMPENSATÓRIAS DA  
ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO**

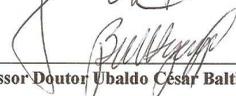
Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de Mestre em Direito e aprovada em sua forma final pela Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, na área de Relações Internacionais.

**Banca examinadora:**



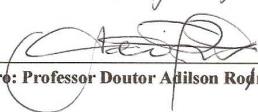
---

**Presidente: Professor Doutor Carlo Araújo Leonetti - UFSC**



---

**Membro: Professor Doutor Ubaldo César Balthazar - UFSC**



---

**Membro: Professor Doutor Adilson Rodrigues Pires - UERJ**

---

**Suplente: Professor Doutor Humberto Pereira Vecchio - UFSC**

**Florianópolis, 10 de março de 2010**

*Dedico esse trabalho às pessoas que mais me ajudaram a realizar esse sonho: primeiramente à Deus, meus pais e a meu eterno companheiro, quem esteve ao meu lado desde os exames para ingresso no curso de mestrado, sem o qual, não chegaria aqui.*

**A aprovação da presente  
dissertação não significará  
endosso do Professor  
Orientador, da Banca  
Examinadora e da  
Universidade Federal de Santa  
Catarina à ideologia que a  
fundamenta ou que nela é  
exposta.**

## **RESUMO**

As Zonas de Processamento de Exportação surgiram por volta da década dos anos 1950 com o intuito de promover o desenvolvimento econômico e social dos países. Constituem áreas reservadas para a indústria exportadora, a qual, por meio da concessão de benefícios fiscais, pode expandir suas vendas, podendo concorrer em patamar de igualdade no cenário mundial. Ocorre que, com o surgimento da Organização Mundial do Comércio, os benefícios fiscais ficaram limitados, principalmente, devido ao Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias, o qual, ao caracterizá-los como proibidos e/ou distorcivos, poderá permitir que o país que adotou a medida abusiva sofra algumas sanções. Por esse motivo, o estudo dos incentivos fiscais concedidos pelas zonas brasileiras em relação ao acordo sobre subsídios da OMC, se torna relevante diante das retaliações que o país pode sofrer caso infrinja tal acordo.

Palavras-chave: comércio internacional; subsídios; extrafiscalidade; tributo direto e indireto;

## **ABSTRACT**

The Export Processing Zones were first created around the fifties with the intention to promote the economic and social development of the countries. They are considered areas reserved for export industry, which, by fiscal incentives concessions, can expand its sales and compete equally in the world scenario. It occurs that, with the creation of the World Trade Organization, the fiscal incentives were limited, mainly due to the Agreement on Subsidies and Countervailing Measures, which, when prohibited and/or distortivos, may allow that the country that adopted the abusive measure put up with some sanctions. Because of this, the study of the fiscal incentives conceded to the Brazilian zones in relation to the agreement on subsidies of the WTO, has become relevant before the possibility of retaliations that the country may suffer in case of violation of the agreement.

Key-words: international trade; subsidies; fiscal policy; direct and indirect tax.

## **LISTA DE SIGLAS**

OMC – Organização Mundial do Comércio

ASMC – Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias

GATT – General Agreement on Tariffs and Trade

OSC – Órgão de Solução de Controvérsias

OPA – Órgão Permanente de Apelação

WTO – World Trade Organization

ESC – Entendimento sobre Solução de Controvérsias

OIC – Organização Internacional do Comércio

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	11
<b>1 O ACORDO SOBRE SUBSÍDIOS E MEDIDAS COMPENSATÓRIAS</b> .....	<b>12</b>
1.1 Evolução: do GATT a OMC.....	12
1.1.1 Princípios norteadores do comércio internacional relacionados aos subsídios.....	14
1.1.2 Princípio da Não-Discriminação.....	14
1.1.3 Princípio da Transparência.....	15
1.1.4 Tratamento especial e diferenciado aos países em desenvolvimento e menos desenvolvidos.....	15
1.2 Abrangência.....	16
1.3 Modalidades de subsídios.....	20
1.3.1 Subsídios proibidos.....	20
1.3.2 Recorríveis.....	23
1.3.3 Irrecorríveis.....	25
1.4 Obrigações para os membros .....	25
<b>2 OS INCENTIVOS FISCAIS NA OMC</b> .....	<b>28</b>
2.1 Conceito e natureza jurídica dos incentivos fiscais.....	28
2.2 Modalidades de incentivos fiscais.....	30
2.2.1 Incentivos no âmbito da receita pública.....	30
2.2.2 Incentivos no âmbito da despesa pública .....	30
2.2.2.1 Subvenção .....	30
2.2.2.2 Subsídios.....	31
2.3 Tributos diretos e tributos indiretos.....	31
2.4 Algumas dificuldades de caracterização dos subsídios.....	32
2.4.1 Isenção ou reembolso de tributos diretos e indiretos.....	32
2.4.2 O regime do <i>drawback</i> .....	33
2.4.3 Outras formas de subsídios .....	33
2.5 Os incentivos fiscais na OMC .....	33
2.5.1 A Jurisprudência da OMC.....	33
2.5.1.1 Caso: Brasil– <i>Export Financing Programme for Aircraft</i> .....	34
2.5.1.2 Caso: Estados Unidos – <i>Tax Treatment (Foreign Sales Corporation)</i> .....	35
2.5.1.3 Caso: Canadá – <i>Certain Measures Affecting the Automotive Industry</i> .....	37
2.6 O Relatório Anual sobre subsídios da OMC.....	38
2.7 Os subsídios na OMC e a crise financeira mundial.....	39

<b>3 AS ZONAS DE PROCESSAMENTO DE EXPORTAÇÃO ....</b>	<b>42</b>
3.1 Conceito .....	42
3.2 Evolução .....	42
3.3 Modelo de ZPEs em alguns Estados.....	43
3.3.1 Estados Unidos .....	44
3.3.2 México .....	44
3.3.3 Paraguai .....	45
3.3.4 China.....	46
3.3.5 Malásia .....	46
3.4 Proposta no Brasil .....	47
3.4.1 Incentivos fiscais das ZPEs brasileiras .....	47
3.5 As ZPEs Brasileiras na OMC .....	49
3.5.1 Os Tributos Brasileiros Indiretos .....	51
3.5.2 Os incentivos fiscais das ZPEs brasileiras e o ASMC .....	53
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>56</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>58</b>

## INTRODUÇÃO

As Zonas de Processamento de Exportação surgiram no final dos anos 1950 como instrumento de desenvolvimento econômico e social. Desde então, tem se expandido de forma global, com os mais variados nomes e objetivos, espalhando-se tanto pelos países desenvolvidos quanto por aqueles em desenvolvimento ou menos desenvolvidos.

No Brasil, as Zonas de Processamento de Exportação (ZPEs) foram instituídas no final dos anos 1980, pelo Decreto-Lei n°. 2.452 de 29 de julho de 1988. No entanto, foram regulamentadas somente em 2007, com a Lei n° 11.508 de 20 de julho de 2007, posteriormente alterada pela Lei n°.11.732 de 2008. Incentivadas pelo economista Helson Braga, presidente da Associação Brasileira das ZPEs, a partir de 2008 as ZPEs começam a se concretizar no país.

As ZPEs são áreas fechadas dentro do território aduaneiro de um país, onde se instalam indústrias que visam à exportação de seus produtos e, para isso, recebem alguns benefícios, geralmente de cunho tributário. No Brasil, há pelo menos vinte e oito ZPEs que se encontram, principalmente, em regiões menos desenvolvidas, tais como Murici, no Estado de Alagoas; Ilhéus, na Bahia; Maracanaú, no Ceará; Uberaba, em Minas Gerais; Fernandópolis, em São Paulo; Araguaína, em Tocantins; Duque de Caxias, no Rio de Janeiro; Corumbá, no Mato Grosso do Sul; Imbituba, em Santa Catarina.

Hodiernamente, há por volta de 3.500 zonas distribuídas em 130 países. Dentre eles, 101 são membros da OMC (ENGMAN et al. 2007, p. 12). Apesar de não haver nenhum acordo que trate especificamente dessas zonas, seja vedando ou incentivando-as, as práticas adotadas pelos governos em relação a elas podem ferir dispositivos dos acordos da OMC, principalmente o Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC).

Mesmo que ainda não seja possível encontrar qualquer ZPE brasileira em plena operação, importante alertar que a legislação brasileira encontra-se em vigor e pode ser questionada junto à OMC.

As consequências de eventual violação às regras da OMC podem ser maléficas ao país, tendo em vista a possibilidade de sofrer medidas compensatórias unilaterais ou, ainda, o país prejudicado poderá dar início a um processo de solução de controvérsias e, caso a prática seja condenada pelo Órgão de Solução de Controvérsias, poderá sofrer sanções e ter seu comércio prejudicado.

Considerando que os países membros da OMC, como o Brasil, tem suas políticas governamentais limitadas pelas normas da organização, as quais podem forçar um país a cumprir seus dispositivos por meio da permissibilidade de retaliações, o presente trabalho propõe analisar a lei que regulamenta tais ZPEs em relação ao ASMC, a fim de verificar se ela infringe ou não suas normas, servindo o estudo como subsídio aos países membros da OMC que desejam implantar ou adequar suas ZPEs.

Para isso, primeiramente, faz-se necessário analisar o ASMC dentro de seu contexto histórico no comércio internacional, estudando de forma minuciosa as categorias de subsídios discriminadas por ele, possibilitando a delimitação de sua abrangência no contexto do comércio internacional.

Posteriormente, serão analisados os incentivos fiscais, suas espécies e natureza jurídica, buscando compreender, por meio do estudo de casos emblemáticos, o entendimento da OMC sobre estes e o que mudou, neste campo, após a crise financeira mundial de 2008-2009.

O terceiro e último capítulo tem por escopo estudar os incentivos fiscais concedidos às zonas de processamento de exportação, fazendo um estudo comparativo de algumas zonas ao redor do mundo, para, em sequência, analisar a legislação brasileira sobre o assunto e averiguar se os incentivos fiscais concedidos em seu bojo infringem, ou não, o Acordo sobre Subsídios da OMC.

Finalmente, para cumprir tal objetivo, serão utilizados os métodos indutivos e monográfico pelos quais serão analisados os dispositivos do ASMC e da lei brasileira que institui as ZPEs no que tange os seus incentivos fiscais, verificando como essas ZPEs se relacionam com as regras da OMC.

# 1 O ACORDO SOBRE SUBSÍDIOS E MEDIDAS COMPENSATÓRIAS

Apesar de a OMC não incluir em seu corpo normativo considerações específicas sobre as Zonas de Processamento de Exportação, os incentivos fiscais nelas encontrados podem ser objeto de conflito entre os países caso infrinjam seus acordos, mais especificamente, o Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC).

Dessa forma, o presente capítulo tem por escopo apresentar o referido acordo, bem como os princípios da OMC mais significativos ao comércio internacional, as categorias de subsídios discriminadas por ele, sua abrangência e aplicação.

## 1.1 Evolução: do GATT a OMC

O Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias da OMC tem sua origem em seu sistema predecessor, conhecido como GATT (sigla em inglês para Acordo Geral sobre Aduaneiras e Comércio). Esse, por sua vez, surgiu após a Segunda Guerra Mundial, juntamente com o Banco Mundial (BIRD), o Fundo Monetário Internacional (FMI) e a fracassada Organização Internacional do Comércio (OIC), instituídos pelo Acordo de *Bretton Woods*.

O período da Segunda Guerra Mundial trouxe uma miríade de dificuldades econômicas, o que pôs em risco o sistema financeiro e comercial mundial. Diante disso, os países chegaram a um consenso de que [...] “ a abertura do comércio internacional e a estabilidade monetária eram condições essenciais para o desenvolvimento econômico e para assegurar uma paz duradoura”. (BECHARA, 2002, p.65)

Nesse contexto, criou-se o FMI, o BIRD. O objetivo principal dessas instituições era constituir um mecanismo de cooperação econômica mundial a fim de evitar um colapso econômico pós-guerra. Dessa forma, o Banco Mundial ficou responsável pela reconstrução e desenvolvimento, por meio do fornecimento de capitais, atuando principalmente na Europa que se encontrava devastada pela guerra, enquanto que o FMI tinha por escopo regular os aspectos financeiros e econômicos que se encontravam em desordem devido à crise de 1929 e à Segunda Guerra Mundial, como por exemplo, manter a estabilidade das taxas de câmbio e conceder acesso a fundos especiais aos países com problemas de balanço de pagamentos. (THORSTENSEN, 1999, p.29)

Já a OIC oriunda da reunião de 23 países, dentre eles o Brasil, prevista na Carta de Havana, seria o órgão responsável pela regulamentação das relações comerciais entre os países. No entanto, tal projeto era demasiado audacioso, tendo em vista que, além das questões de regras comerciais, abrangia empregos, investimentos, serviços. (AMARAL, 2004, p. 70)

O modelo preconizado pela OIC não se concretizou porque os Estados Unidos, um dos principais membros da organização, pelo fato de temer que a organização limitasse de forma excessiva sua soberania e domínio no comércio internacional, não a ratificaram. Com o intuito de preencher a lacuna deixada pelo insucesso da OIC, surge em 30 de outubro de 1947 o GATT, ratificado por 23 países<sup>1</sup>, o qual, inicialmente, limitou-se apenas a tratar da redução de tarifas.

O GATT foi sucedido por oito rodadas<sup>2</sup> de negociações sendo que, no que concerne aos subsídios, as seis primeiras (Genebra, Annecy, Torquay, Genebra, Dillon e Kennedy) apenas mencionaram os subsídios quando incompatíveis com o livre comércio. Fora isso, essas rodadas se restringiram a tratar de concessões tarifárias e reduções aduaneiras.

Conforme as tarifas se reduziam, as negociações das rodadas do GATT passavam a contar, gradativamente, com mais países e a se concentrar em questões não tarifárias e de regulamentação interna. (HOEKMAN et al., 2002, p.41)

Foi na Rodada de Tóquio de 1973 a 1979 que, primeiramente, foi negociado um acordo sobre subsídios e medidas compensatórias, conhecido como o Código de Subsídios. Outros acordos também foram negociados, tais como: o acordo *anti-dumping*, acordo sobre aeronaves, barreiras técnicas, compras governamentais e etc.

Até essa rodada, somente quatro artigos do GATT regulamentavam os subsídios (II, III, VI e XVI), conhecido como o Código de Subsídios, o qual era aplicado somente sobre o comércio de bens. O principal deles, o parágrafo 3 do artigo XVI, recomendava que os países evitassem o uso de subsídios e quando utilizados, averiguava-se se tais subsídios causavam o deslocamento das exportações de países que não subsidiavam seu comércio. (MARTINS, 2007, p. 55-57)

---

<sup>1</sup> África do Sul, Austrália, Bélgica, Brasil, Mianmar, Canadá, Chile, China, Cuba, Estados Unidos, França, Índia, Líbano, Luxemburgo, Nova Zelândia, Noruega, Países Baixos, Paquistão, Reino Unido, Síria, Sri Lanka, Tchecoslováquia e Zimbábue.

<sup>2</sup> Por rodadas se entende uma série de negociações sobre uma variedade de assuntos em âmbito multilateral.

O Código de Subsídios trouxe várias conquistas para a época, dentre elas destacam-se: restrições mais rígidas no emprego de subsídios à exportação, normas de procedimento de investigação que permitiam a aplicação de medidas compensatórias, bem como um novo guia para verificação de subsídios que causassem dano ou ameaça de dano material. Contudo, nem todos os países assinaram esse acordo, o que era permitido pelo GATT. (MARTINS, 2007, p. 58)

A mais recente rodada, conhecida como a Rodada Uruguai (lançada em setembro de 1986), surgiu dentro de um mundo que vivia sob pressão de possíveis ataques nucleares devido à Guerra Fria. Um mundo em desordem, dividido entre capitalismo e comunismo, com a economia congelada e falida. Após a Guerra Fria, surge o entendimento de que para a reestruturação desse cenário, seria necessário um sistema de interdependência e de cooperação econômica coordenado por um órgão autossuficiente.

Mesmo assim, a Rodada é dividida pelos interesses dos países desenvolvidos, os quais defendiam a inclusão de temas como serviços e propriedade intelectual, enquanto que os países em desenvolvimento queriam negociar somente sobre as áreas mais tradicionais como agricultura e têxteis, que tinham sido praticamente excluídas do GATT. (THORSTENSEN, 1999, p. 38)

Diante desses impasses, a rodada ficou bloqueada e as negociações só voltaram em 1993, gerando a assinatura, por 128 países, do Acordo de Marrakesh (15 de abril de 1994), o qual abrange todas as áreas negociadas durante a rodada, bem como o surgimento da Organização Mundial do Comércio. É considerada a rodada mais ambiciosa e também a mais demorada, iniciando em 1986 e terminando em 1994 no Uruguai, de onde originou seu nome. (THORSTENSEN, 1999, p. 38)

Tal acordo, além de compreender o GATT 1947 e 1994, também compreende em suas mais de seiscentas páginas, vários outros acordos: Entendimento sobre o GATT 1994, Protocolo de Marrakesh, Acordo sobre Agricultura, Medidas Sanitárias e Fito-sanitárias, Acordo sobre Têxteis e Vestuário, Barreiras Técnicas ao Comércio, Investimentos, Regras de Origem, Subsídios e Medidas Compensatórias, Salvaguardas, Comércio de Serviços, Propriedade Intelectual, Mecanismo de Revisão de Política Comercial e outros.

Importante ressaltar que, devido à regra do *single undertaking*, os países que ingressam na OMC, sistemática e obrigatoriamente aceitam todos os seus acordos (com exceção dos acordos plurilaterais), diferentemente do GATT, mais conhecido como *a la carte*, justamente porque os países poderiam escolher os acordos que queriam aderir. Devido a essa regra do *single undertaking*, o ASMC passou a ser obrigatório para todos os países membros.

Para Hoekman (2002, p. 41), isso pode ser motivo de preocupação para alguns países que acreditam que algumas regras multilaterais sejam impróprias ou, de alguma maneira, afetem suas políticas governamentais internas.

Por outro lado, a OMC surgiu com o fim de abrir as portas para um comércio de cooperação internacional, oportunizando a sua harmonização e evitando um unilateralismo político oriundo das divergências entre os Estados sobre a interpretação e aplicação das normas de direito internacional.

Ela traz consigo um corpo jurídico mais sólido e coercitivo. Diferentemente do GATT, o qual também servia de foro para negociações e para soluções de controvérsias. Todavia uma decisão poderia deixar de ser implementada caso uma das partes desejasse. Assim:

[...] um dos principais problemas do antigo GATT era que as partes que perdiam o painel podiam bloquear a sua adoção, uma vez que a prática era adotar decisões por consenso. Porém, apesar de não ter força de um tribunal, o GATT exercia forte pressão política, para que as partes do acordo cumprissem as regras preestabelecidas. Tal situação só foi alterada com a OMC. (THORSTENSEN, 1999, p. 31)

No que concerne aos subsídios, no antigo GATT, quando eram concedidos de forma a elevar as exportações ou diminuir as importações, o membro outorgante deveria notificar os demais para que aqueles Estados que estivessem sofrendo prejuízos graves, negociassem um teto sobre tais subsídios. (MARTINS, 2007, p. 55)

Já na OMC, os membros também devem notificar a organização e, por conseguinte, os demais membros sobre os subsídios concedidos, sendo possível, contudo, a aplicação de medidas compensatórias ou sanções permitidas pela organização.

Importante ressaltar que as medidas compensatórias já se encontravam previstas no GATT, de fato, eram muito utilizadas pelos países como instrumento de proteção comercial. No entanto, o ASMC expandiu e desenvolveu o procedimento para aplicação dessas medidas.

Nota-se que o GATT era muito mais benevolente com os subsídios à exportação, pois o sistema não estava munido de força suficiente para coibir essas práticas devido a sua forma *a la carte*, isto é, os países poderiam escolher aderir os acordos que lhes mais interessavam. Ademais, pouco se falava nos subsídios domésticos.

A OMC é composta por um órgão de solução de controvérsias que possui duas etapas: a primeira instância, chamada *panels* e uma segunda instância recursal, conhecida como Órgão Permanente de Apelação, o que deixou seu corpo normativo mais persuasivo, reforçando, dessa maneira, a juridicidade do sistema de solução de controvérsias, sem excluir os mecanismos de solução pacífica, tais como a conciliação e a mediação.

Segundo Goyos Junior, os Acordos da Rodada Uruguai reforçaram a primazia da lei no comércio internacional, principalmente devido à cláusula da nação mais favorecida, o alto grau de abrangência dos acordos que vão afetar a legislação interna de uma forma jamais antes ocorrida, bem como um sistema de solução de controvérsias eficaz. (GOYOS JUNIOR, 1994, p. 13-14)

Nessa mesma rodada, realizaram-se algumas importantes inovações sobre as questões dos subsídios acordadas em Tóquio, dentre elas, destacam-se: a) a criação do Comitê de Subsídios e Medidas Compensatórias; b) sistema de notificação à Secretaria da OMC sobre qualquer subsídio para sua avaliação; e c) estabelecimento de um prazo gradual e progressivo aos países em desenvolvimento para redução de seus subsídios à exportação.

De acordo com Thorstensen (1999, p. 123), “a negociação de uma definição para o termo subsídios durante a Rodada Uruguai pode ser considerada um grande avanço na história do GATT/OMC, já que a não existência de tal definição estava originando sérios conflitos comerciais”. (THORSTENSEN, 1999, p. 123)

Enquanto que na Rodada de Tóquio o tema se restringiu a impedir os subsídios à exportação, bem como regulamentar a utilização de subsídios domésticos, a Rodada Uruguai trouxe a definição do termo dentro do contexto do comércio internacional, bem como ampliou a lista dos subsídios proibidos.

Diante disso, pode-se dizer que a Organização Mundial do Comércio reestruturou o comércio internacional, trazendo consigo uma regulamentação mais sólida, um processo de solução de controvérsias e uma forma de trabalho que a singulariza dentre os demais organismos internacionais. (THORSTENSEN, 1999, p. 50)

É possível afirmar que o ASMC é um dos acordos mais importantes da OMC devido a sua influência nas políticas comerciais e econômicas dos países, na competitividade dos produtos, bem como o grande número de impasses existentes nesse setor, cujo acordo cooperou para sua solução ao trazer, pela primeira vez, a definição do termo subsídios no contexto do comércio internacional.

Não obstante, conforme será visto, a definição de subsídios trazida pelo ASMC com a Rodada do Uruguai, continua causando muitos impasses diante das divergentes posições políticas e econômicas entre os países, sendo um dos temas mais delicados da Rodada *Doha* a ponto de servir de motivo para suspensão das negociações no ano de 2008.

#### 1.1.1 Princípios norteadores do comércio internacional relacionados aos subsídios.

Os princípios funcionam como fundamento do sistema multilateral de comércio e, por isso, são de extrema importância para a compreensão do GATT e da OMC, os quais são regidos pelos seguintes: princípio do tratamento especial e diferenciado aos países em desenvolvimento e menos desenvolvidos, princípio da reciprocidade, da transparência, base estável para o comércio e, primordialmente, o princípio da não-discriminação de países no comércio internacional.

Considerando o elevado número de princípios que regem o comércio internacional, serão destacados neste trabalho somente aqueles que possuem maior relação com o tema subsídios a fim de não deixar o trabalho muito prolixo.

#### 1.1.2 Princípio da Não-Discriminação

Um dos mais importantes princípios para o tema é o princípio da não-discriminação, o qual se subdivide nos princípios da nação mais favorecida (MFN – *most favourite nation*) e do tratamento nacional, previstos, respectivamente, nos artigos I e III do GATT.

O primeiro implica a obrigação de um país membro conceder aos demais o mesmo tratamento mais favorecido dispensado a um deles, ou seja, se a tarifa de importação para um produto oriundo de um país membro da OMC for de 5%, esta mesma alíquota deverá ser aplicada aos produtos similares originários dos demais países membros. (HOEKMAN et al., 2002, p. 42)

Importante ressaltar que tal cláusula é de aplicação incondicional e automática nas relações de importação ou exportação, ou seja, o benefício outorgado a um país, não necessariamente membro, deve ser automática e obrigatoriamente concedido aos demais países membros. (MARTINS, 2007, 34)

Já o princípio do tratamento nacional proíbe a discriminação entre produtos nacionais e importados, ou seja, os produtos importados deverão receber o mesmo tratamento concedido aos produtos nacionais. (THORSTENSEN, 1999, p. 70)

Isso significa dizer que, uma vez cumpridas as exigências aduaneiras, o produto importado não poderá ser tratado de forma menos favorável que o nacional similar em relação a sua tributação interna (indireta). (HOEKMAN et al., 2002, p.42)

Assim, o objetivo principal desse princípio é o de evitar o protecionismo, uma vez que obriga os países membros colocarem os produtos similares importados em paridade de condições concorrenciais. (MARTINS, 2007, p. 36) Esse princípio incide somente sobre as importações, tendo em vista que, no que concerne à discriminação de bens nas relações de exportação, será regido pelo Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias.

Tanto um como outro recaem sobre os direitos aduaneiros, nas imposições de qualquer espécie, bem como toda regulamentação e formalidades referentes às importações, podendo-se concluir que ambos os princípios influem diretamente no sistema fiscal e de comercialização dos bens importados. (MARTINS, 2007, p. 34-35)

É mister ressaltar que, para ambos, o importante é averiguar se houve a discriminação e não se algum exportador obteve prejuízo devido a isso, ou seja, a mera existência da discriminação é suficiente para violar o princípio, sendo irrelevantes seus efeitos. (HOEKMAN et al., 2002, p. 43)

### 1.1.3 Princípio da Transparência

O princípio da transparência se constitui um dos principais pilares da OMC, previsto no artigo X do GATT. Ele obriga todos os membros a informar à OMC sobre suas políticas e regulamentos comerciais, bem como qualquer alteração, ou ainda, quando tal informação for requerida por qualquer outro membro. (HOEKMAN et al., 2002, p. 44)

Um de seus mecanismos de atuação é o *Trade Policy Review*, preparado pelo secretariado da OMC, que faz uma revisão da política comercial dos países a cada quatro anos para os países em desenvolvimento e menos desenvolvidos e a cada dois anos para os países desenvolvidos. Nessa revisão, os países membros podem elaborar perguntas para o país em revisão, o qual deverá apresentar as informações requisitadas em um determinado período de tempo.

Observa-se que um princípio atua de forma a complementar o outro, haja vista que, se não houver transparência nas políticas comerciais dos países membros, ficará difícil reivindicar o tratamento nacional de um produto ou a concessão de benefícios aos demais países membros.

### 1.1.4 Tratamento especial e diferenciado aos países em desenvolvimento e menos desenvolvidos

Contém previsões especiais que proporcionam a esses países uma maior flexibilidade na forma de implementação tanto dos acordos quanto das decisões oriundas do Órgão de Solução de Controvérsias, tais como: prazos mais flexíveis para adaptações dos acordos, maior acesso de mercado; salvaguardas de seus interesses concernentes à adoção de medidas nacionais ou internacionais, entre outras, como assistência técnica e cursos de aperfeiçoamento.

No que tange aos subsídios dos países em desenvolvimento, se não ultrapassar 2% do valor unitário do produto exportado, o país estará imune a medidas compensatórias, enquanto que para os países desenvolvidos esse número é de 1%. (HOEKMAN et al., 2002, p. 169)

Se as importações de um país em desenvolvimento ou menos desenvolvido forem inferiores a 4% no mercado internacional, ou menos que 9% quando se considerar todos os países em desenvolvimento em conjunto, também não estarão sujeitos a medidas compensatórias. (HOEKMAN et al., 2002, p. 169)

Países menos desenvolvidos com PIB per capita menor que mil dólares podem adotar práticas subvencionistas proibidas.<sup>3</sup> Os países em desenvolvimento também podem usufruir dessas práticas desde que sua participação no mercado internacional seja no máximo de 0.10% e seu produto nacional bruto não poderia ter sido maior que 20 bilhões de dólares até o ano 2000. A partir desse ano, os países em desenvolvimento devem pedir uma extensão desses benefícios. (HOEKMAN et al., 2002, p. 169)

Quando concedidos, a cada ano o país passará por uma revisão pelo Comitê de Subsídios da OMC, a fim de verificar se os subsídios empregados deverão permanecer ou não. Já os países em desenvolvimento que obtiverem pelo menos 3.25% do mercado internacional, deverão eliminar seus subsídios em dois anos.<sup>4</sup>

<sup>3</sup> Anexo VII do ASMC: The developing country Members not subject to the provisions of paragraph 1(a) of Article 3 under the terms of paragraph 2(a) of Article 27 are: (a) Least-developed countries designated as such by the United Nations which are Members of the WTO.

<sup>4</sup> Artigo 27.6 do ASMC: Export competitiveness in a product exists if a developing country Member's exports of that product have reached a share of at least 3.25 per cent in world trade of that product for two consecutive calendar years (...)

## 1.2 Abrangência

Importante determinar a abrangência do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias que, ao contrário do acordo da Rodada Tóquio, traz o conceito de subsídios e, ainda, importa estudá-lo de forma esmiuçada pelos seguintes motivos: a) os subsídios podem servir como forma de limitação das políticas comerciais governamentais quando considerados como práticas desleais, o que implica dizer que nem sempre são considerados desleais; (REIS, 2007, p. 37) b) não obstante os esclarecimentos trazidos pelo ASMC, o tema ainda tem gerado muitos impasses entre os membros e, por isso, continua sendo objeto de negociações na OMC (atualmente na Agenda de *Doha*) e c) a caracterização de uma política econômica governamental como subsídios ilegais pode acarretar medidas compensatórias ou sanções na OMC.

Cuevas (2006, p. 276) ao comparar o Acordo sobre Subsídios com o Acordo de *Dumping* considera o primeiro muito mais amplo e vago que o segundo. Para ele “a falta de critérios uniformes referentes ao conceito de subsídios é resultado da dificuldade intrínseca desta idéia, bem como causa de várias imprecisões nas legislações dos países membros”<sup>5</sup>. (CUEVAS, 2006, p. 37)

São muitos os motivos para os impasses inerentes ao conceito de subsídios e sua abrangência, dentre eles, podem ser citadas as várias maneiras que podem ser definidos e empregados e, ainda, com objetivos distintos. Esses impasses geram maior participação dos países em disputas perante o Órgão de Solução de Controvérsias. (WTO, 2006, p. 45)

Barral demonstra claramente essa dificuldade devido a essas várias formas como os subsídios podem se apresentar:

(...) a concessão de uma vantagem configura claramente um subsídio quando se trata de doações ou empréstimos a baixos juros. Entretanto, a definição se torna menos precisa quando se trata de investimento em infra-estrutura, ou pesquisa, ou educação – que terão, evidentemente, reflexos distintos na conjuntura econômica e na produtividade dos diversos setores. (BARRAL, 1998, p. 371)

Diante dessa imprecisão, pode-se dizer que nem sempre os subsídios serão considerados como medidas desleais ao livre comércio e como possuem algumas brechas, medidas subvencionistas se tornam essenciais para seu equilíbrio. Isso significa dizer que o ASMC permite certa participação dos Estados em suas políticas industriais, como nos casos dos subsídios não acionáveis e os recorríveis.

Por esses motivos, faz-se necessário estudar o ASMC utilizando as ferramentas de interpretação, que não se permite deixar de considerar os princípios do comércio internacional, bem como todas as regras inerentes ao comportamento dos Estados, lembrando que “a política geral do sistema Gatt/OMC é a de impedir, ou ao menos minimizar, as distorções no comércio internacional”. (MARTINS, 2007, p. 44)

Conforme já mencionado, o próprio Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias traz em seu corpo a definição de subsídios, o qual considera haver subsídios quando:

- (a)(1) haja contribuição financeira por um governo ou órgão público no interior do território de um Membro, isto é, onde:
  - (i) Quando a prática de um governo implique transferência direta de fundos (por exemplo, doações, empréstimos e aportes de capital) ou possíveis transferências diretas de fundos ou obrigações (por exemplo, garantias de empréstimos);
  - (ii) Quando receitas públicas devidas são perdoadas ou deixam de ser recolhidas (por exemplo, incentivos fiscais tais como bonificações fiscais);
  - (iii) Quando o governo forneça bens ou serviços além daqueles destinados à infra-estrutura geral, ou quando adquira bens;
  - (iv) Quando o governo realiza pagamentos a um mecanismo de financiamento, encarrega ou conduz um órgão privado de realizar uma ou mais das funções ilustradas nos itens (i) a (iii) acima, que competiriam normalmente ao governo e cuja prática, em nenhum modo concreto, difere das práticas normalmente seguidas pelos governos
- ou
- (a)(2) haja qualquer forma de sustentação de receitas ou de preços no sentido do artigo XVI do GATT 1994;
- e
- (b) e com isso se confira algum benefício<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> No original: En este sentido reviste especial relevancia la falta de criterios uniformes relativos al concepto de subsidios, carencia que es a la vez efecto de la dificultad intrínseca de esta idea y causa de similares imprecisiones en las legislaciones de los países que han adherido al acuerdo aquí estudiado.

<sup>6</sup> No original: Article 1.1 ASCM: “1.1 For the purpose of this Agreement, a subsidy shall be deemed to exist if: (a)(1) there is a financial contribution by a government or any public body within the territory of a Member (referred to in this Agreement as “government”), i.e. where: (i) a government practice involves a direct transfer of funds (e.g. grants, loans, and equity infusion), potential direct transfers of funds or liabilities (e.g. loan

Desse conceito se pode inferir que, para a configuração de um subsídio, a contribuição do governo deve, necessariamente, repercutir numa vantagem econômica, ou seja, é necessária a presença de ambos os elementos: contribuição financeira e benefício. Vale lembrar que o rol do artigo exposto é taxativo. (MARTINS, 2007, p. 68)

Entende-se por vantagem econômica o benefício que a empresa obteve por meio da ajuda estatal comparado com sua situação em condições normais de mercado, ou seja, sem o auxílio estatal. (MARTINS, 2007, p. 60)

Thorstensen (1999, p. 124) acrescenta, ainda, que esse benefício deve ser específico a uma determinada indústria tendo em vista que o artigo 2 do referido acordo complementa o artigo 1 da seguinte maneira:

2.1 Para determinar quando um subsídio, como definido no parágrafo 1 do Artigo 1, é específico para uma empresa ou indústria ou grupo de empresas ou indústrias, devem ocorrer as seguintes hipóteses:

- (a) quando o outorgante limita acesso ao subsídio a determinadas empresas;
- (b) quando a lei ou a autoridade outorgante não estabelece, de maneira objetiva, os critérios ou condições dos subsídios;
- (c) quando o subsídio for limitado a determinadas empresas, podendo ser em quantidades desproporcionais, localizadas em uma região geográfica dentro do território em que atua a autoridade que concede a contribuição;
- (d) todos os subsídios enumerados no artigo 3, que são os considerados proibidos.<sup>7</sup>

O referido artigo, além de trazer o critério da especificidade, discrimina suas hipóteses. Assim, só será considerado subsídio quando específico a uma determinada empresa ou indústria ou grupo de empresas ou indústrias, se for concedido de forma geral e por meio de critérios objetivos não serão ilegais e, conseqüentemente, não acarretarão em sanções ou medidas compensatórias. Nesse diapasão, Magalhães conceitua subsídios no seguinte sentido:

(...) têm a natureza jurídica de conduta ilícita econômica praticada por um determinado Estado, de forma a ocasionar prejuízos ao comércio internacional e local, dando margem à postura defensiva perante a OMC, na busca de medidas compensatórias de justa proporção à lesão provocada pela medida distorciva. (MAGALHÃES, 2007, p. 134-135)

O ASMC visa à regulamentação somente daqueles subsídios considerados específicos segundo ele mesmo. Nota-se que o critério “especificidade” é essencial na definição dos subsídios. Portanto, pode-se conceituar subsídios dentro da OMC como contribuições financeiras outorgadas por um Estado ou uma entidade estatal de forma específica, limitando o seu acesso a uma determinada indústria ou grupo, o qual obterá um benefício.

Ao se considerar a vagueza do conceito de subsídios trazido pelo ASMC, faz-se necessário abordar cada elemento dele, a fim de esclarecer e melhor compreendê-lo, os quais são: contribuições financeiras, outorga por meio de uma entidade estatal, especificidade, benefício e outros como a redução de tributos.

Por contribuições financeiras não se deve somente considerar as contribuições que envolvem transferências em dinheiro, posto que contribuições em bens ou serviços também trazem benefícios. Além disso, a vantagem procedente dessa contribuição não pode ser meramente comercial. Se assim fosse, um aporte a uma

guarantees); (ii) government revenue that is otherwise due is foregone or not collected (e.g. fiscal incentives such as tax credits); (iii) a government provides goods or services other than general infrastructure, or purchases goods; (iv) a government makes payments to a funding mechanism, or entrusts or directs a private body to carry out one or more of the type of functions illustrated in (i) to (iii) above which would normally be vested in the government and the practice, in no real sense, differs from practices normally followed by governments; or (a)(2) there is any form of income or price support in the sense of Article XVI of GATT 1994; and (b) a benefit is thereby conferred.

<sup>7</sup> Síntese do original: Article 2.1 ASCM: “In order to determine whether a subsidy, as defined in paragraph 1 of Article 1, is specific to an enterprise or industry or group of enterprises or industries (referred to in this Agreement as “certain enterprises”) within the jurisdiction of the granting authority, the following principles shall apply: (a) Where the granting authority, or the legislation pursuant to which the granting authority operates, explicitly limits access to a subsidy to certain enterprises, such subsidy shall be specific. (b) Where the granting authority, or the legislation pursuant to which the granting authority operates, establishes objective criteria or conditions governing the eligibility for, and the amount of, a subsidy, specificity shall not exist, provided that the eligibility is automatic and that such criteria and conditions are strictly adhered to. The criteria or conditions must be clearly spelled out in law, regulation, or other official document, so as to be capable of verification. (c) If, notwithstanding any appearance of non-specificity resulting from the application of the principles laid down in subparagraphs (a) and (b), there are reasons to believe that the subsidy may in fact be specific, other factors may be considered. Such factors are: use of a subsidy programme by a limited number of certain enterprises, predominant use by certain enterprises, the granting of disproportionately large amounts of subsidy to certain enterprises, and the manner in which discretion has been exercised by the granting authority in the decision to grant a subsidy. In applying this subparagraph, account shall be taken of the extent of diversification of economic activities within the jurisdiction of the granting authority, as well as of the length of time during which the subsidy programme has been in operation. 2.2 A subsidy which is limited to certain enterprises located within a designated geographical region within the jurisdiction of the granting authority shall be specific. It is understood that the setting or change of generally applicable tax rates by all levels of government entitled to do so shall not be deemed to be a specific subsidy for the purposes of this Agreement. 2.3 Any subsidy falling under the provisions of Article 3 shall be deemed to be specific.”

sociedade comercial poderia ser considerado uma contribuição financeira. No entanto, tal aporte não sofre medidas compensatórias. (CUEVAS, 2006, p. 293)

Importante ressaltar que essas contribuições devem estar diretamente vinculadas à concessão de vantagens em prol de uma empresa ou um conjunto de empresas. Para se configurar um benefício, a contribuição financeira deverá colocar o recebedor em uma posição mais vantajosa no mercado. Portanto, o foco está no beneficiário e a base de comparação está no mercado.

Outro conflito pode ocorrer no momento da caracterização do subsídio, ou seja, o subsídio se configura quando é concedido, recebido ou fruído? Para resolver essa questão, Martins relembra o objetivo precípua do ASMC: “evitar distorções nos mercados, mantendo a igualdade de armas entre os seus atores” (MARTINS, 2007, p. 61), isto é, manter a concorrência igualitária no comércio internacional. Portanto, tanto a concessão como o recebimento e o uso do benefício integram o conceito de subsídios.

Quanto à outorga por uma entidade estatal ou mesmo um Estado, para se determinar um subsídio se deverá considerar não a estrutura do ente que o outorgou e, sim, sua função. Assim, se um ente privado conceder subsídios públicos, este será passível de medidas compensatórias. (CUEVAS, 2006, p. 293)

Segundo Martins, “a finalidade é abranger toda a administração pública, fechando as portas para qualquer tentativa de um ente público conceder a subvenção”. (MARTINS, 2007, p.66)

No que diz respeito à especificidade, por ser também um conceito vago, surgem vários problemas de interpretação até mesmo dentro do ASMC. Seu artigo 2.1b estabelece que o critério especificidade seja excluído quando o subsídio for concedido por meio de critérios objetivos. Todavia, os subsídios específicos também podem se submeter a critérios objetivos, quando, por exemplo, são concedidos setorialmente a empresas que produzem certos bens ou regionalmente a empresas localizadas num certo território. (CUEVAS, 2006, p. 293)

Para a OMC, tanto o critério objetivo como as condições neutras são econômicas por natureza e de aplicação horizontal, como por exemplo, o tamanho da empresa (micro, pequenas, de grande porte etc.). E ainda, se a elegibilidade para o subsídio for automática, este não será específico e, por conseguinte, não existirá. (WTO, 2006, p. 198)

Nesse sentido, para melhor compreensão do tema, Martins complementa:

Assim, quando a entidade concede o subsídio, ou a legislação que norteia a atuação de tal entidade, impor, de maneira explícita, limites à obtenção da subvenção a determinadas pessoas jurídicas, há o caráter da especificidade. Saliente-se que quando o órgão outorgante ou ainda a legislação por meio da qual funcione dito órgão definir critérios ou requisitos claros, isto é, que não imponham favoritismo a dadas empresas e que possuam cunho econômico e aplicação horizontal, tais como número de empregados ou dimensão da empresa, que estipulem acerca do direito de obtenção e da quantia a ser oferecida, sendo esse direito automático e os critérios e requisitos integralmente respeitados, não haverá a mencionada especificidade. (MARTINS, 2007, p. 68)

Não obstante, o artigo 2.1 (c) enumera outros fatores que poderão ser considerados caso haja razões para acreditar que um subsídio esteja sendo outorgado de fato: a) empregado por uma quantidade reduzida de empresas ou b) exercício de faculdades discricionárias por meio do ente outorgante.

Assim, um programa de subsídios pode ser dissimulado e aparentar não-específico, mas sua implementação de fato o caracteriza como específico. Por outro lado, os subsídios concedidos a empresas estabelecidas em certa região geográfica são considerados específicos pelo artigo 2.2.<sup>8</sup>

Cuevas (2006, p. 293) traz outros exemplos que merecem destaque para a compreensão do termo subsídio, que segundo ele, ainda é muito vago. Ele cita, por exemplo, a redução de tributos, que quando concedida de forma geral não será considerada subsídio. No entanto, se for concedida a determinadas empresas mediante critérios qualificáveis como específicos, daí haverá subsídio.

O conceito de limitado grupo de indústrias não pode ser encontrado no ASMC, mas há decisões do OSC que auxiliam em sua definição. No caso EC- DREAMs Chips, o programa foi utilizado por seis empresas das mais de duzentas elegíveis, o que configurou em subsídio específico. Assim, se deduz que para estabelecer o conceito de determinado grupo de indústrias, uma das formas é buscar o número de empresas que faz uso do programa. (REIS, 2007, p. 53)

Mesmo assim, critérios objetivos e de aplicação geral ainda podem ser relativos de acordo com a estrutura produtiva do país e acarretar em subsídios:

Uma fábrica de carvão pode ser causadora da maior parte da contaminação ambiental de um país pequeno. E a neutralização dessa contaminação a cargo ou não do Estado pode

<sup>8</sup> Artigo 2.2 do ASMC: A subsidy which is limited to certain enterprises located within a designated geographical region within the jurisdiction of the granting authority shall be specific. It is understood that the setting or change of generally applicable tax rates by all levels of government entitled to do so shall not be deemed to be a specific subsidy for the purposes of this Agreement.

alterar radicalmente as despesas da empresa. Mas o programa estatal de neutralização da contaminação pode ser redigido e aplicado de forma completamente abstrata e impessoal, assim como seria num país com múltiplas empresas.<sup>9</sup> (CUEVAS, 2006, p. 294)

Diante disso, pode-se concluir o que não pode ser caracterizado como subsídios, isto é, aquilo que é permitido pela OMC. Primeiramente, o próprio ASMC traz uma lista daqueles que estão excluídos da categoria de subsídios passíveis de se aplicar direitos compensatórios, segundo o artigo 8º do ASMC:

8.1 Serão considerados irrecorríveis os seguintes subsídios:

(a) aqueles não específicos no sentido do artigo 2;  
 (b) aqueles específicos no sentido do artigo 2, mas que reúnem todas as condições dos parágrafos 2(a), 2(b) ou 2(c) abaixo.

8.2 A despeito do disposto nas PARTES III e IV, os seguintes subsídios serão considerados irrecorríveis:

a) Assistência para atividades de pesquisa realizadas por empresas ou instituições de ensino superior, cobrindo não mais que 75% dos custos das pesquisas industriais ou 50% das atividades de desenvolvimento pré-competitivas, desde que se limite a gastos de pessoas como pesquisadores, técnicos e auxiliares, custos de equipamentos e terrenos, serviços de consultores, gastos gerais e outros, desde que diretamente relacionados à atividade de pesquisa;

b) Assistência a regiões desfavorecidas prestada por meio de uma política de desenvolvimento regional geral e não específica (artigo 2) sob a condição de que: cada região desfavorecida seja uma região geografia contínua, claramente designada, com identidade econômica e administrativa definíveis; considerada desfavorecida por meio de critérios objetivos e impessoais, definidos em lei ou qualquer outro documento, que indiquem que a dificuldade da região não é passageira; tais critérios deverão incluir uma medida de desenvolvimento econômico que tomará por base pelo menos um dos seguintes fatores: i) renda per capita, renda familiar per capita ou PIB per capita, que não deverão superar 85% da média do território; ii) taxa de desemprego, que deve ser pelo menos 110% da média do território em questão, medidas por um período de 3 anos.

c) Assistência para adaptar as instalações existentes às novas exigências ambientais, desde que seja excepcional, se limite a 20% dos custos de instalação e esteja vinculada diretamente à redução de moléstias e contaminação, bem como esteja ao alcance de todas as empresas.<sup>10</sup>

<sup>9</sup> No original: Así, una usina a carbón puede ser causante de la mayor parte de la contaminación ambiental de un país pequeño; El que la neutralización de esa contaminación este o no a cargo del Estado puede alterar radicalmente los costos de esa empresa. Pero El programa estatal de neutralización de la contaminación puede ser redactado y aplicado de forma totalmente abstracta e impersonal, tal como lo sería en un país con múltiples empresas.

<sup>10</sup>No original: article 8.1 The following subsidies shall be considered as non-actionable: (a) subsidies which are not specific within the meaning of Article 2; (b) subsidies which are specific within the meaning of Article 2 but which meet all of the conditions provided for in paragraphs 2(a), 2(b) or 2(c) below. 8.2 Notwithstanding the provisions of Parts III and V, the following subsidies shall be non-actionable: (a) assistance for research activities conducted by firms or by higher education or research establishments on a contract basis with firms if: the assistance covers not more than 75 per cent of the costs of industrial research or 50 per cent of the costs of pre-competitive development activity, ; and provided that such assistance is limited exclusively to: (i) costs of personnel (researchers, technicians and other supporting staff employed exclusively in the research activity); (ii) costs of instruments, equipment, land and buildings used exclusively and permanently (except when disposed of on a commercial basis) for the research activity; (iii) costs of consultancy and equivalent services used exclusively for the research activity, including bought-in research, technical knowledge, patents, etc.; (iv) additional overhead costs incurred directly as a result of the research activity; (v) other running costs (such as those of materials, supplies and the like), incurred directly as a result of the research activity. (b) assistance to disadvantaged regions within the territory of a Member given pursuant to a general framework of regional development and non-specific (within the meaning of Article 2) within eligible regions provided that: (i) each disadvantaged region must be a clearly designated contiguous geographical area with a definable economic and administrative identity; (ii) the region is considered as disadvantaged on the basis of neutral and objective criteria, indicating that the region's difficulties arise out of more than temporary circumstances; such criteria must be clearly spelled out in law, regulation, or other official document, so as to be capable of verification; (iii) the criteria shall include a measurement of economic development which shall be based on at least one of the following factors: -one of either income per capita or household income per capita, or GDP per capita, which must not be above 85 per cent of the average for the territory concerned; -unemployment rate, which must be at least 110 per cent of the average for the territory concerned; as measured over a three-year period; such measurement, however, may be a composite one and may include other factors. (c) assistance to promote adaptation of existing facilities to new environmental requirements imposed by law and/or regulations which result in greater constraints and financial burden on firms, provided that the assistance: (i) is a one-time non-recurring measure; and (ii) is limited to 20 per cent of the cost of adaptation; and (iii) does not cover the cost of replacing and operating the assisted investment, which must be fully borne by firms; and (iv) is directly linked to and proportionate to a firm's planned reduction of nuisances and pollution, and does not cover any manufacturing cost savings which may be achieved; and (v) is available to all firms which can adopt the new equipment and/or production processes.

Esses subsídios, conforme se verá, se enquadram na categoria de subsídios permitidos, extinta no ano 2000. Não obstante, entende-se que continuam sendo permitidos desde que não causem danos.

No que concerne a esse aspecto, Mota sugere que:

Pode ser de grande utilidade se reconhecer a necessidade de eliminar do âmbito do Acordo sobre as Subvenções e as Medidas de Compensação as atividades que todos os governos levam a cabo e que afetam, direta ou indiretamente, as condições de desenvolvimento das atividades econômicas a nível nacional e internacional (por exemplo, a criação de infra-estruturas gerais, a aposta na educação e investigação, etc. (MOTA, 2005, p. 345)

Diante disso, pode-se concluir que os benefícios concedidos pelo governo, geralmente resultantes da atividade estatal, entre eles, prestação de serviços públicos gerais tais como limpeza, saúde, segurança e etc., não constituem subsídios para o ASMC, posto que, mesmo não se exigindo uma contraprestação por parte da população, o que caracterizaria um subsídio, esses serviços são prestados à população em geral, e não de forma específica ou a uma região ou empresa específica. (CUEVAS, 2006, p. 287)

Por fim, o ASMC entende que os subsídios específicos distorcem o livre comércio, por isso, quanto mais específicos mais distorcivos. Contudo, caso se mostrarem amplos e extensíveis a todos, podem contribuir para o desenvolvimento social do Estado. Dessa forma, o acordo abre possibilidades de participação do governo sem que se configure em subsídios distorcivos.

### 1.3 Modalidades de Subsídios

O ASMC considera três tipos de subsídios, que variam “de acordo com uma maior ou menor limitação a ação dos Estados”. (REIS, 2007, p.56) Tal classificação também é uma novidade trazida pela Rodada Uruguai, eis que expandiu a lista de subsídios. São eles: proibidos, acionáveis e não acionáveis ou irrecorríveis ou, também, são conhecidos pelo sistema do semáforo: vermelhos, amarelos e verdes.

Essa classificação se torna importante devido ao fato de que, tanto o procedimento de resolução de conflitos como a imposição de medidas compensatórias, serão determinados de acordo com cada categoria.

#### 1.3.1 Proibidos

Os subsídios proibidos estão discriminados no artigo 3 do ASMC<sup>11</sup> e são aqueles que trazem vantagens diretamente ligadas à exportação, beneficiando o exportador ou o produtor quando incentiva o uso de produtos nacionais em detrimento dos estrangeiros. Portanto, tais subsídios se vinculam à exportação ou se destinam a substituir importações, gerando impacto direto no comércio exterior do país que o impõe. (CUEVAS, 2006, p. 279)

Primeiramente, importante frisar que o ASMC não se aplica aos subsídios que se referem ao setor agrícola. Esses estão regulamentados pelo Acordo sobre a Agricultura da OMC, o qual prescreve reduções de subsídios tanto internos quanto à exportação, sendo o ASMC aplicado somente de forma subsidiária e complementar.

Segundo o artigo 3 do ASMC, esses subsídios podem ser considerados vinculados ao desempenho exportador ou ao uso preferencial de produtos nacionais tanto de forma individual quanto como parte de um conjunto de condições.

O subsídio doméstico é aquele concedido pelo governo a uma indústria doméstica, reduzindo o valor de seu produto para que ela possa competir com o produto estrangeiro. Constituem no caminho contrário às barreiras tarifárias, as quais agravam o produto estrangeiro para proteger o mercado nacional, porquanto o subsídio doméstico reduz o preço do produto nacional. (REIS, 2007, p. 55)

Os subsídios à exportação, por sua vez, são concedidos a uma indústria cujos produtos se destinam ao mercado externo. Neste caso, a indústria poderá vender seu produto mais barato no mercado estrangeiro, competindo com as empresas do mercado para qual exportou ou com as demais empresas exportadoras que não recebem subsídios. (REIS, 2007, p. 55)

Ocorre que nem sempre tais subsídios serão questionados pelo país importador do produto subsidiado, já que o produto com preço reduzido beneficia os consumidores, especialmente quando não há produto similar concorrente no país. (REIS, 2007, p. 56)

<sup>11</sup> Artigo 3 do ASMC: “3.1 Except as provided in the Agreement on Agriculture, the following subsidies, within the meaning of Article 1, shall be prohibited: (a) subsidies contingent, in law or in fact, whether solely or as one of several other conditions, upon export performance, including those illustrated in Annex I; (b) subsidies contingent, whether solely or as one of several other conditions, upon the use of domestic over imported goods.”

Os subsídios proibidos são considerados específicos *per se*, ou seja, o próprio Acordo assim o determina: “Qualquer subsídio listado no artigo 3 será tido como específico”.<sup>12</sup> Considerando que tais subsídios são sempre específicos, conseqüentemente, estarão sujeitos a medidas compensatórias. Assim:

Uma vez que um painel tenha estabelecido que uma medida governamental caracteriza-se por ser uma contribuição financeira, a qual provê um benefício e por esta razão encaixa-se no escopo do Artigo 3, a medida torna-se, a partir deste momento, automaticamente específica. (REIS, 2007, p. 60)

Isso significa dizer que há presunção legal de que os subsídios proibidos são específicos e distorcem o livre comércio. Contudo, a caracterização dos subsídios proibidos não é tão simples, eis que um artigo se remete a outro e, por isso, deverá ser estudado de forma minuciosa, observando-se os princípios do comércio internacional bem como o entendimento da doutrina e do Órgão de Solução de Controvérsias.

Os subsídios à exportação são proibidos porque seus efeitos econômicos são perniciosos aos exportadores estrangeiros que não usufruem de subsídios, podendo fazer com que pleiteiem, perante seus respectivos países, a concessão de subsídios para que possam competir no mercado internacional, o que geraria uma guerra de subsídios.

Podem ser empregados de diferentes maneiras: pagamento por unidade do bem ou serviço exportado, financiamento ou seguro a taxas mais baixas que as aplicadas no mercado, benefícios tributários, como reduções ou isenções. (MARTINS, 2007, p. 72)

Todas essas formas não deixam de gerar um custo para o governo do país outorgante. No caso de benefícios tributários, por exemplo, o governo ao perder parte de sua receita, poderá compensar tal perda majorando alíquotas de outros tributos incidentes sobre outros setores da economia.

Diferentemente do que ocorre com as reduções tarifárias (proposta iniciada pelo GATT), os subsídios ampliam o comércio por meio de medidas distorcivas, enquanto que as primeiras visam a retirar as distorções do mercado. (JACKSON, 2008, p. 224)

Importante ressaltar que os subsídios podem se vincular de fato ou de direito ao desempenho exportador ou ao uso preferencial de produtos nacionais em detrimento de produtos estrangeiros. A vinculação de direito é de fácil constatação, pois se encontra prevista em lei ou regulamentos. Já a vinculação de fato é um pouco mais complexa, tendo em vista que deverão ser averiguados todos os fatos que envolvem a concessão dos subsídios (estrutura, circunstâncias, etc.). (MARTINS, 2007, p. 74)

Nesse sentido, esclarece a nota de rodapé número 4 do ASMC:

Esta norma será satisfeita quando os fatos demonstrarem que a concessão de um subsídio, ainda que não contingente de direito ao desempenho exportador, está de fato vinculada às exportações ou ganhos reais ou previstos com exportações. O simples fato de que subsídios sejam concedidos a empresas exportadoras não deverá, por si só, ser considerado como subsídio à exportação, no sentido definido neste artigo.<sup>13</sup>

Portanto, deve-se averiguar a vinculação do subsídio, nos termos do artigo 1, ao desempenho exportador e não a uma empresa exportadora em si, isto é, conforme o próprio termo utilizado pelo ASMC na nota de rodapé 4 já citada, o subsídio deverá estar “amarrado” (*tied to*) à exportação. O Órgão de Apelação da OMC, na análise do caso *Canada-Aircraft*, deixou clara a necessidade de se provar a existência de expectativas de vendas de exportação oriundas do subsídio. (REIS, 2007, p. 167-168)

Para melhor esclarecer o assunto, Reis exemplifica com o caso *Australia-Automotive Leather II*, no qual para averiguar se os subsídios se vinculavam à exportação, o Painel elaborou um estudo sobre o mercado da empresa que recebia o benefício e verificou que seu mercado nacional era menor que o tamanho do alvo das vendas e, por isso, a única forma da empresa atingir tal alvo era por meio das exportações. (REIS, 2007, p.168)

Verificado o benefício advindo de uma contribuição financeira, vinculado ao desempenho exportador ou à substituição de importações, não haverá necessidade de se comprovar o dano, haja vista que o artigo 4.1 do ASMC permite a solicitação de consultas sempre que um membro tiver razão para crer que um subsídio proibido esteja sendo empregado.<sup>14</sup>

Destarte, há o entendimento de que o artigo 4.1 somente inverte o ônus da prova, ou seja, cabe ao Estado acusado provar que os benefícios outorgados por ele não acarretaram danos à indústria do país reclamante. Do mesmo entendimento, compartilha a jurisprudência da OMC no caso *Austrália – Subsidies provided to producers and exporters of automotive leather*:

<sup>12</sup>No original: Article 2.3 ASMC: any subsidy falling under the provisions of Article 3 shall be deemed to be specific.

<sup>13</sup>No original: footnote 4 ASMC: This standard is met when the facts demonstrate that the granting of a subsidy, without having been made legally contingent upon export performance, is in fact tied to actual or anticipated exportation or export earnings. The mere fact that a subsidy is granted to enterprises which export shall not for that reason alone be considered to be an export subsidy within the meaning of this provision.

<sup>14</sup>Artigo 4.1 ASMC: Whenever a Member has reason to believe that a prohibited subsidy is being granted or maintained by another Member, such Member may request consultations with such other Member.

De acordo com o Artigo 3.8 do ESC, a conclusão do Parágrafo 10.1 (b) também constitui um caso de anulação ou prejuízo *prima facie* dos benefícios atribuídos aos Estados Unidos pelo ASMC, que a Austrália não afastou. (REIS, 2007, p. 62-63)

Dessa decisão, pode-se inferir que os subsídios proibidos só serão condenáveis quando acarretarem em danos, haja vista que, no caso exposto, se a Austrália tivesse provado que suas práticas subvencionistas não haviam causado dano à indústria norte-americana, ela não teria sido condenada pelo Painel.

Importante esclarecer que os subsídios proibidos não se confundem com os recorríveis. Esses últimos necessitam da comprovação do dano por parte do reclamante, enquanto que os primeiros, segundo a decisão mencionada, o ônus da prova caberá ao reclamado. (REIS, 2007, p.63)

Isso não quer dizer que somente os Estados que se sintam prejudicados tenham direito de reclamar perante a OMC. Qualquer Estado poderá solicitar consultas contra os subsídios proibidos, sem comprovar o dano, eis que não constitui pré-requisito para isso. No entanto, até hoje somente os países que se sentiram prejudicados iniciaram disputas perante a OMC. Isso é claro, quando se considera que participar do processo de solução de controvérsias gera custos ao país.

O Anexo I<sup>15</sup> do ASMC enumera um rol ilustrativo de tipos de subsídios à exportação, apresentando algumas exceções. Essas exceções podem ser consideradas como subsídios permitidos. (REIS, 2007, p. 15) Dentre eles, destacam-se as normas encontradas nos itens (e), (h), (i) e (k):

(e) A isenção, remissão ou diferimento total ou parcial especificamente vinculada à exportação, de **tributos diretos** ou contribuições sociais devidas pelas indústrias ou empresas.

(h) A isenção, remissão ou diferimento de impostos indiretos sobre etapas anteriores de bens ou serviços utilizados no fabrico de produtos exportados, além da isenção, remissão ou adiamento de impostos indiretos equivalentes sobre etapas anteriores de bens ou serviços utilizados no fabrico de produto similar destinado ao mercado interno **desde que, porém, impostos indiretos cumulativos sobre etapas anteriores possam ser objeto de isenção, remissão ou adiamento sobre produtos destinados à exportação, mesmo quando tal não se aplique a produtos similares destinados ao consumo interno, se os impostos indiretos cumulativos sobre etapas anteriores são aplicados aos insumos consumidos no fabrico do produto de exportação (levando-se em devida conta os desperdícios)** (...)

(i) A remissão ou devolução de direitos de importação além daquelas praticadas sobre insumos importados que sejam consumidos no fabrico do produto exportado (levando na devida conta os desperdícios normais), **desde que, porém, em casos especiais uma empresa possa utilizar certa quantidade de insumos nacionais como substitutivo equivalente aos insumos importados, com as mesmas características e com a mesma qualidade, com vistas a beneficiar-se desta disposição, se tanto a importação quanto a exportação ocorrem dentro de prazo razoável, não superior a 2 anos.** (...)

(k) A concessão pelo governo (ou por instituições especiais controladas pelas autoridades do governo e/ou agindo sob seu comando) de créditos à exportação a taxas inferiores àquelas pelas quais o governo obtém os recursos utilizados para estabelecer tais créditos (ou que teriam de pagar se tomassem emprestado nos mercados financeiros internacionais recursos com a mesma maturação, nas mesmas condições creditícias e na mesma moeda do crédito à exportação) ou o pagamento pelo governo da totalidade ou de parte dos custos em que incorrem exportadores ou instituições financeiras quando obtém

<sup>15</sup> No original: Annex I: (h)The exemption, remission or deferral of prior-stage cumulative indirect taxes<sup>58</sup> on goods or services used in the production of exported products in excess of the exemption, remission or deferral of like prior-stage cumulative indirect taxes on goods or services used in the production of like products when sold for domestic consumption; provided, however, that prior-stage cumulative indirect taxes may be exempted, remitted or deferred on exported products even when not exempted, remitted or deferred on like products when sold for domestic consumption, if the prior-stage cumulative indirect taxes are levied on inputs that are consumed in the production of the exported product (making normal allowance for waste). This item shall be interpreted in accordance with the guidelines on consumption of inputs in the production process contained in Annex II. (i) The remission or drawback of import charges<sup>58</sup> in excess of those levied on imported inputs that are consumed in the production of the exported product (making normal allowance for waste); provided, however, that in particular cases a firm may use a quantity of home market inputs equal to, and having the same quality and characteristics as, the imported inputs as a substitute for them in order to benefit from this provision if the import and the corresponding export operations both occur within a reasonable time period, not to exceed two years. This item shall be interpreted in accordance with the guidelines on consumption of inputs in the production process contained in Annex II and the guidelines in the determination of substitution drawback systems as export subsidies contained in Annex III. (k)The grant by governments (or special institutions controlled by and/or acting under the authority of governments) of export credits at rates below those which they actually have to pay for the funds so employed (or would have to pay if they borrowed on international capital markets in order to obtain funds of the same maturity and other credit terms and denominated in the same currency as the export credit), or the payment by them of all or part of the costs incurred by exporters or financial institutions in obtaining credits, in so far as they are used to secure a material advantage in the field of export credit terms. Provided, however, that if a Member is a party to an international undertaking on official export credits to which at least twelve original Members to this Agreement are parties as of 1 January 1979 (or a successor undertaking which has been adopted by those original Members), or if in practice a Member applies the interest rates provisions of the relevant undertaking, an export credit practice which is in conformity with those provisions shall not be considered an export subsidy prohibited by this Agreement.

créditos, **na medida em que sejam utilizados para garantir vantagem de monta nas condições dos créditos à exportação. Não obstante, se um Membro é parte de compromisso internacional em matéria de créditos oficiais à exportação do qual sejam partes pelo menos 12 Membros originais do presente Acordo em 1º de janeiro de 1979 (ou de compromisso que tenha substituído o primeiro e que tenha sido aceito por esses Membros originais), ou se na prática um Membro aplica as disposições relativas ao tipo de juros do compromisso correspondente que esteja em conformidade com essas disposições não será considerada como subsídios à exportação proibido pelo presente Acordo.** (REIS, 2007, p. 154-155) (negrito nosso)

Nota-se que os itens mencionados apresentam ressalvas à lista de subsídios proibidos ao impor condições para que sejam proibidos, como no caso dos itens (e), (h) e (i), sobre os quais se pode inferir que, não ocorrendo tais condições, os subsídios são permitidos ou como no item (i) que expressamente apresenta exceções.

Importante ressaltar que, mesmo quando permitidos, caso produzam algum efeito adverso no comércio, os subsídios serão condenados pela OMC e estarão sujeitos a medidas compensatórias ou sanções.

Por fim, para que se configure um subsídio proibido, segundo os parâmetros da OMC, é necessário que no momento de se estabelecer um subsídio, seja possível prever que o benefício oriundo dele esteja vinculado ao desempenho exportador.

### 1.3.2 Recorríveis

Os subsídios recorríveis, também conhecidos como acionáveis ou amarelos se subdividem em 2 categorias: subsídios amarelos escuros (*dark amber subsidies*) e subsídios de luz amarela (*yellow light subsidies*). Os primeiros configuram em dano grave aos demais membros, enquanto que os segundos são aqueles que não são proibidos, não se enquadram no artigo 6.1 do ASMC, ou seja, não causam danos e tampouco podem ser considerados permitidos ou não recorríveis. (CUEVAS, 2006, p. 279)

No que tange aos subsídios amarelos escuros, havia uma presunção de prejuízo grave que também deveria ser provada sua inexistência por parte do reclamado. No entanto, este tipo de subsídio vigorou por apenas cinco anos, extinguindo em janeiro de 2000. Não obstante, continuam condenáveis quando se enquadrarem na categoria de subsídios acionáveis, ou seja, quando comprovado o dano, cujo ônus da prova passa a ser do reclamante. (REIS, 2007, p. 68)

Os subsídios recorríveis âmbar escuros são permitidos desde que não causem ou venham a causar dano ao mercado interno de outro país membro da OMC. Isso significa que deve haver o nexo causal entre o benefício concedido e os efeitos danosos no mercado de outro membro.

Segundo Luiz Roberto Paranhos de Magalhães, tais subsídios “têm sua utilização vedada, mediante comprovação de que provocam efeitos nocivos aos interesses de outro país-membro ou, excepcionalmente, ante a iminente e clara ameaça de dano” (MAGALHÃES, 2007, p. 127).

Nesse caso, a comprovação do dano ou da ameaça de dano se constitui um pré-requisito para a punição do Estado reclamado, cabendo ao reclamante prová-lo, sob pena de se configurar subsídio permitido.

O ASMC, em seu artigo 6º, também estabelece um rol de circunstâncias que podem ensejar graves prejuízos quando constatadas<sup>16</sup>. Portanto, tais subsídios, são condenáveis pela OMC quando causam danos à indústria de outro país-membro.

Esses danos podem ocorrer de três formas, segundo o artigo 5º do ASMC. São elas:

- a) Dano à indústria nacional de outro membro;
- b) Anulação ou prejuízo de vantagens resultantes, para outros membros, direta ou indiretamente, do Gatt/47, em particular, aquelas decorrentes de concessões consolidadas sob o art. II, do Gatt/94; e
- c) Dano grave aos interesses de outro membro.<sup>17</sup>

<sup>16</sup> No original: Article 6 ASMC: Serious prejudice in the sense of paragraph (c) of Article 5 shall be deemed to exist in the case of: (a) the total ad valorem subsidization of a product exceeding 5 per cent; (b) subsidies to cover operating losses sustained by an industry; (c) subsidies to cover operating losses sustained by an enterprise, other than one-time measures which are non-recurrent and cannot be repeated for that enterprise and which are given merely to provide time for the development of long-term solutions and to avoid acute social problems; (d) direct forgiveness of debt, i.e. forgiveness of government-held debt, and grants to cover debt repayment.

<sup>17</sup> No original: article 5 ASMC: No Member should cause, through the use of any subsidy referred to in paragraphs 1 and 2 of Article 1, adverse effects to the interests of other Members, i.e.: (a) injury to the domestic industry of another Member; (b) nullification or impairment of benefits accruing directly or indirectly to other Members under GATT 1994 in particular the benefits of concessions bound under Article II of GATT 1994; (c) serious prejudice to the interests of another Member.

Importante compreender o que significa dano no mercado interno de outro membro no contexto da OMC, haja vista que não se poderá impor medidas compensatórias ou sanções se este não se verificar no sentido do artigo 6.1 do ASMC. (CUEVAS, 2006, p. 280)

O dano no mercado interno de outro país ocorre quando um produto importado é subsidiado pelo país que o exporta e, em razão desse subsídio, ingressa no país importador com valor inferior ao seu concorrente nacional, causando dano à sua indústria.

No segundo caso, dois países concorrem entre si pelo mercado de um terceiro país e, por conseguinte, o país que concede subsídios aos seus produtos passa a vender mais ao terceiro país do que seu concorrente, o qual perderá o mercado.

A letra “c” trata dos subsídios à indústria doméstica, ou seja, quando o país concede subsídios à sua indústria, há o aumento das vendas de produtos nacionais em detrimento dos importados. A partir disso, pode-se dizer que “em termos gerais, subsídios internos não são de maneira alguma proibidos diretamente”. (BENITAH apud REIS, 2007, p. 71)

Ressalta-se que somente no segundo caso os subsídios não poderão ser combatidos por meio de medidas compensatórias, tendo em vista que tais medidas se concretizam quando da importação de produtos, o que não é possível nesse caso, pois não há operações de importação dos produtos subsidiados no país que sofre o dano. Nesse aspecto, a defesa que o país prejudicado poderá lançar mão será perante o Órgão de Solução de Controvérsias da OMC. (REIS, 2007, p.71-72)

O artigo 6.1 discrimina as hipóteses de existência de prejuízo grave:

- a) Quando o total *ad valorem* aplicado a um produto exceda 5%;
- b) Quando se tratar de subsídios com o fim de cobrir perdas de exploração sofrida por um ramo de produção;
- c) Quando se tratar de subsídios com o fim de cobrir perdas de exploração sofrida por um ramo de produção, salvo se se tratar de medidas excepcionais, não recorrentes nem que possa se repetir a essa empresa, aplicadas simplesmente com o fim de dar tempo para que se solucione em longo prazo e se evite graves problemas sociais;
- d) Quando houver remissão direta de dívida, isto é, remissão de uma dívida cujo credor seja o governo, ou fazem doações a fim de cobrir a dívida.<sup>18</sup>

Pode-se dizer que para que um subsídio se enquadre na categoria de recorríveis, deve-se comprovar o dano de acordo com artigo 5 (c) do ASMC, do qual se pode concluir que existe um limite de 5% do total *ad valorem*. Ademais, os subsídios devem ser permanentes e não excepcionais ou possuir como finalidade a cobertura de perdas ou dívidas.

O Estado, vítima dos subsídios, deverá comprovar a ocorrência de apenas um dos itens do artigo 6.1, enquanto que o Estado outorgante, por sua vez, possui o ônus de provar a inexistência de todos os efeitos do artigo 6.3, os quais são:

- a) Deslocamento ou impedimento de importação de produto similar produzido por um membro no mercado da parte que concede o subsídio;
- b) Deslocamento ou impedimento da exportação de produto similar produzido por um membro no mercado de terceiro país;
- c) Significativa redução do preço do produto subsidiado em relação ao preço do produto similar de outro membro no mesmo mercado, ou significativa contenção de aumento de preços, redução de preços ou perda de vendas no mesmo mercado;
- d) Aumento da participação no mercado mundial de determinado produto primário ou de base subsidiado pela parte outorgante, quando se compara com a participação média que a parte detinha no período de três anos anteriores e quando tal aumento se mantém como firme tendência durante algum tempo após a concessão dos subsídios.<sup>19</sup>

<sup>18</sup> No original: article 6.1 ASMC: Serious prejudice in the sense of paragraph (c) of Article 5 shall be deemed to exist in the case of: (a) the total ad valorem subsidization of a product exceeding 5 per cent; (b) subsidies to cover operating losses sustained by an industry; (c) subsidies to cover operating losses sustained by an enterprise, other than one-time measures which are non-recurrent and cannot be repeated for that enterprise and which are given merely to provide time for the development of long-term solutions and to avoid acute social problems; (d) direct forgiveness of debt, i.e. forgiveness of government-held debt, and grants to cover debt repayment.

<sup>19</sup> No original. Article 6.3 ASMC: Serious prejudice in the sense of paragraph (c) of Article 5 may arise in any case where one or several of the following apply: (a) the effect of the subsidy is to displace or impede the imports of a like product of another Member into the market of the subsidizing Member; (b) the effect of the subsidy is to displace or impede the exports of a like product of another Member from a third country market; (c) the effect of the subsidy is a significant price undercutting by the subsidized product as compared with the price of a like product of another Member in the same market or significant price suppression, price depression or lost sales in the same market; (d) the effect of the subsidy is an increase in the world market share of the subsidizing Member in a particular subsidized primary product or commodity as compared to the average share it had during the previous period of three years and this increase follows a consistent trend over a period when subsidies have been granted.

Diante disso, é possível perceber que as regras para os subsídios proibidos são muito mais rígidas do que as regras para os subsídios recorríveis, os quais possuem uma margem maior para argumentação e defesa das partes.

Enquanto que os proibidos, quando verificados, são específicos e condenáveis *per se*, devendo ser retirados de forma imediata, os recorríveis, além da necessidade de se configurarem específicos é preciso constatar onexo causal entre o benefício e o dano, podendo os subsídios ser mantidos caso isso não se verifique, ou ainda, pode-se alterá-los para que cessem seus efeitos adversos.

### 1.3.3 Irrecorríveis

Os subsídios irrecorríveis são aqueles não específicos e, por conseguinte, permitidos. São de ordem excepcional, não podendo ser questionados, ao menos que haja dúvida quanto a sua inadequação às normas da OMC.

Encontram-se discriminados no artigo 8º do ASMC e destinam-se a atividades de pesquisa, bem como a regiões claramente desfavorecidas ou à assistência de projetos de adaptação de instalações a exigências ambientais estabelecidas por lei. Foram extintos em 1999 por força do artigo 31, restando agora somente os subsídios acionáveis se comprovado o dano.

Essa categoria ainda é motivo de discussão na OMC, tendo em vista que esses subsídios são importantes para as regiões menos desenvolvidas de países em desenvolvimento ou menos desenvolvidos, para atrair indústrias, gerar empregos e renda. Todavia, há aqueles que refutam o uso desses subsídios devido à dificuldade de controlar a aplicação dos incentivos recebidos pelas empresas.

Entretanto, há alguns autores que vão além e dizem que os subsídios vinculados à exportação deveriam ser permitidos aos países em desenvolvimento que implantaram zonas de exportação, tendo em vista que a legislação especial para essas zonas podem facilitar o crescimento do país diante da dificuldade de se alterar toda a legislação. (LAWRENCE and STANKARD *apud* JACKSON, 2008, p. 225)

Conforme já mencionado, apesar dessa categoria ter sido extinta em 2000, entende-se que o rol do artigo 8º continua permitido, pois tais subsídios não têm como finalidade atingir o comércio desleal. Passam, dessa maneira, a fazer parte da categoria de subsídios acionáveis, podendo ser condenados se causarem algum tipo de dano.

## 1.4 Obrigações para os membros

Os países membros da OMC devem cumprir algumas obrigações, ora estabelecidas pelo próprio ASMC ora oriundas de seu Órgão de Solução de Controvérsias (OSC).

A primeira delas consiste na obrigação dos membros de notificar anualmente ao Comitê de Subsídios e Medidas Compensatórias suas práticas subvencionistas para que os demais países possam avaliar se elas estão produzindo algum dano grave ao comércio internacional.<sup>20</sup>

Também o país membro, quando requerido por qualquer outro membro, deverá prestar informações sobre suas práticas subvencionistas. Essas informações, por sua vez, deverão ser precisas e prestadas de forma célere.

Do mesmo modo, os membros deverão notificar o Comitê sobre as medidas compensatórias aplicadas ou, ainda, qualquer ato preliminar para sua aplicação, os quais estarão disponíveis aos demais para uma eventual consulta.

O ASMC estabelece que um membro, desde que tenha motivos para crer que um subsídio proibido está sendo empregado, poderá requerer consultas com o intuito de esclarecer os fatos e se alcançar um acordo.<sup>21</sup>

Caso não seja possível o acordo, o membro deverá dentro do prazo de trinta dias enviar a questão ao Órgão de Solução de Controvérsias para que a resolva. Chegando-se à conclusão de que o subsídio outorgado se enquadra na categoria dos subsídios proibidos, o OSC recomendará que o membro os retire sem demora, bem como determina o período para sua retirada.<sup>22</sup>

<sup>20</sup> Artigo 25 ASMC: 25.1 Members agree that, without prejudice to the provisions of paragraph 1 of Article XVI of GATT 1994, their notifications of subsidies shall be submitted not later than 30 June of each year and shall conform to the provisions of paragraphs 2 through 6.25.2

Members shall notify any subsidy as defined in paragraph 1 of Article 1, which is specific within the meaning of Article 2, granted or maintained within their territories.

<sup>21</sup> Article 4.1 ASMC: Whenever a Member has reason to believe that a prohibited subsidy is being granted or maintained by another Member, such Member may request consultations with such other Member.

<sup>22</sup> Article 4.7 ASMC: If the measure in question is found to be a prohibited subsidy, the panel shall recommend that the subsidizing Member withdraw the subsidy without delay. In this regard, the panel shall specify in its recommendation the time-period within which the measure must be withdrawn.

Se, ainda assim, os subsídios não forem retirados, a parte poderá utilizar-se de medidas compensatórias, as quais, dentro do procedimento de solução de controvérsias, serão determinadas por arbitragem.

As medidas compensatórias, segundo conceitua o artigo VI do GATT 1994, se constituem em uma medida especial tributária “com o propósito de contrabalancear qualquer subsídio concedido, direta, ou indiretamente, sobre uma mercadoria manufaturada, produzida ou exportada”.<sup>23</sup>

Os requisitos para a aplicação de tais medidas são: a concessão de um subsídio, o dano e o nexo causal entre eles. A medida poderá ser imposta até o montante estimado do subsídio, cujo valor será estabelecido por meio de investigações. Assim, mesmo em se tratando de subsídios proibidos, há a necessidade de se comprovar o dano para aplicação de uma medida compensatória. (REIS, 2007, p. 93)

Importante ressaltar que os prazos para a solução de controvérsias, estabelecidos pela OMC, exceto os mencionados no ASMC, serão reduzidos à metade se a controvérsia envolver subsídios considerados proibidos.

Além disso, o procedimento de solução de controvérsias da OMC, oriundo da Rodada do Uruguai, possui dois graus de jurisdição, um composto pelos Painéis e pelo Órgão Permanente de Apelação (OPA). Dessa forma, as recomendações podem emergir tanto de um como de outro, isso dependerá se uma das partes recorrer à decisão do *Panel* ou não.

No caso dos subsídios recorríveis, o membro que tiver razões para crer que um subsídio empregado por outro membro esteja causando efeitos adversos no comércio internacional, poderá requerer consultas.<sup>24</sup>

Não havendo acordo, o membro poderá levar a questão ao OSC, o qual, entendendo que os subsídios empregados possuem efeitos adversos, recomendará para que se retirem tais efeitos ou retirem os subsídios. Se tal recomendação não for cumprida em seis meses, também será permitido o uso de medidas compensatórias determinadas por arbitragem.<sup>25</sup>

Em se tratando dos subsídios irrecorríveis, o membro que tiver motivos para crer que tais subsídios estejam causando efeitos adversos no mercado poderá fazer um pedido de consultas. Caso não haja acordo, o membro deverá encaminhar a questão ao Comitê de Subsídios e Medidas Compensatórias, o qual poderá recomendar que o programa seja alterado a fim de remover seus efeitos adversos.<sup>26</sup>

Todavia, há outro remédio que os países podem adotar contra as práticas subvencionistas, que são as chamadas medidas compensatórias. Essas medidas são de aplicação unilateral e todo o procedimento para averiguação de seu montante e aplicação ocorrerá no país que a deseja impor. No entanto, esse procedimento deverá respeitar as normas do GATT 1994.

Por esse motivo, o país fica obrigado a notificar o Comitê de Subsídios e Medidas Compensatórias a aplicação de tais medidas, cujo objetivo é dar conhecimento aos demais membros e ao Comitê a fim de averiguar sua legitimidade.

Diante disso, Martins (2007, p. 77-78) menciona duas razões da importância desse mecanismo de ação na OMC:

A primeira refere-se ao fato de que, na legislação mais antiga, as subvenções que eram responsáveis por prejuízos impostos a uma indústria concorrente no estrangeiro em razão de importação somente poderiam ser objeto de investigação e, posteriormente, de aplicação de medidas compensatórias, que são uma via menos atrativa, pois elas podem, em muitas situações, não eliminar os subsídios perniciosos, podendo simplesmente deslocar os produtos subsidiados para outros mercados. (MARTINS, 2007, p. 77-78)

Assim, a imposição de medidas compensatórias não eliminará as práticas subvencionistas, apenas restabelecerá condições equitativas no mercado do país que a impõe, não impedindo a concorrência desleal quando os países competirem no mercado de um terceiro país.

<sup>23</sup> No original: Article VI GATT 1994: 3. ... The term “countervailing duty” shall be understood to mean a special duty levied for the purpose of offsetting any bounty or subsidy bestowed, directly, or indirectly, upon the manufacture, production or export of any merchandise.

<sup>24</sup> Article 7.1 ASMC: Except as provided in Article 13 of the Agreement on Agriculture, whenever a Member has reason to believe that any subsidy referred to in Article 1, granted or maintained by another Member, results in injury to its domestic industry, nullification or impairment or serious prejudice, such Member may request consultations with such other Member.

<sup>25</sup> Article 7.9 ASMC: In the event the Member has not taken appropriate steps to remove the adverse effects of the subsidy or withdraw the subsidy within six months from the date when the DSB adopts the panel report or the Appellate Body report, and in the absence of agreement on compensation, the DSB shall grant authorization to the complaining Member to take countermeasures, commensurate with the degree and nature of the adverse effects determined to exist, unless the DSB decides by consensus to reject the request.

<sup>26</sup> Article 9.1 ASMC: If, in the course of implementation of a programme referred to in paragraph 2 of Article 8, notwithstanding the fact that the programme is consistent with the criteria laid down in that paragraph, a Member has reasons to believe that this programme has resulted in serious adverse effects to the domestic industry of that Member, such as to cause damage which would be difficult to repair, such Member may request consultations with the Member granting or maintaining the subsidy.

Não obstante, pode-se afirmar que as medidas compensatórias não deixam de ser importantes para os Estados, visto que, por meio delas, eles podem defender seu mercado de forma mais célere, sem contar que sua aplicação visa a impedir as práticas de subsídios.

Dessa forma, os países ao concederem subsídios às suas indústrias ficam sujeitos às medidas de proteção, tais como as medidas compensatórias, permitidas pela OMC, desde que esses subsídios sejam considerados proibidos ou recorríveis, causando distorções no comércio internacional. Importante destacar que, geralmente, esses subsídios são concedidos por meio de incentivos fiscais, os quais serão estudados no próximo capítulo.

## 2 OS INCENTIVOS FISCAIS NA OMC

Apesar da OMC não tratar diretamente sobre questões tributárias, conforme será demonstrado nesse capítulo, seus acordos podem influenciar de forma a limitar a liberalidade dos Estados no que concerne à concessão de incentivos fiscais, se se enquadrarem nas categorias dos subsídios proibidos ou recorríveis.

Por essa razão, faz-se necessário o estudo dos incentivos fiscais dentro da Organização Mundial do Comércio, com o intuito de verificar como ela se posicionado sobre o assunto.

### 2.1 Conceito e Natureza Jurídica dos Incentivos Fiscais

Sabe-se que no Estado Moderno, absolutista, a figura do monarca soberano se confundia com a do próprio Estado, o qual intervinha diretamente na sociedade e, por esse motivo, o poder público era visto como inimigo da liberdade individual. (DALLARI, 2001, p. 275)

Com o advento do liberalismo, o Estado passou a ser não-intervencionista ou de intervenção mínima, preservando a liberdade de comércio e contrato, restringindo-se a atuar praticamente como vigilante da ordem social. Todavia, o liberalismo trouxe algumas desvantagens: o individualismo excessivo acarretou a injustiça social, impedindo que o Estado assegurasse justiça social aos mais fracos economicamente, crescendo o número de proletários que se agruparam em aglomerados urbanos, com péssimas condições de vida e trabalho. (DALLARI, 2001, p. 278)

As duas grandes guerras do século XX e as necessidades que dela sobrevieram, tais como a reconstrução de cidades, restauração dos meios de produção, auxílio aos sobreviventes, fizeram com que o Estado voltasse a intervir na sociedade e na economia, tanto que, nos anos 1950 e 1960, acreditava-se que o desenvolvimento se daria com a industrialização e a substituição de importações.

O cenário mudou quando as distorções começaram a aparecer e penalizar a agricultura e as exportações, gerando alto índice de desemprego. A partir de 1970, os economistas passaram a ter dúvidas sobre a efetividade da política de substituição de importações e, sob suas orientações, adotou-se, novamente, a estratégia do Estado mínimo, pouco intervencionista. (WTO, 2006, p.66)

Por volta dos anos de 1990, essa estratégia passa a ser novamente discutida, uma vez que os países em desenvolvimento se demonstraram insatisfeitos com o Estado pouco intervencionista. (WTO, 2006, p. 67)

A regulamentação do comércio internacional limitou-se à atuação dos Estados, alterando novamente as políticas comerciais dos países, que passaram a fomentar as exportações e reduzir suas tarifas sobre o comércio exterior (WTO, 2006, p. 66).

Nesse aspecto, a tributação sempre foi muito utilizada como meio para a intervenção do Estado. No liberalismo, por exemplo, os tributos possuíam fins predominantemente arrecadatórios, enquanto que no intervencionismo os tributos eram utilizados mais como instrumentos de política governamental, cuja finalidade era alcançar os objetivos constitucionais do Estado.

Diante dos efeitos dos tributos na economia, o Estado pode: a) não ter conhecimento de tais efeitos; b) conhecê-los e se manter neutro, como o Estado liberal; c) conhecê-los e por meio deles atingir objetivos econômicos. (SCHOUERI, 2005, p. 204)

O sistema tributário do Estado moderno não utiliza mais as normas tributárias com mero fim de cobrir suas despesas, superando a neutralidade da tributação. As normas tributárias passaram a servir também de instrumentos de intervenção do Estado a fim de atingir seus mais variados objetivos.

Assim, as normas tributárias hoje, além de cunho arrecadatório, possuem uma funcionalidade de justiça tributária estruturante, potencializando a produção de um setor ou de uma região do país em prol do interesse coletivo. Atuam de forma a influenciar os agentes econômicos a adotar um tipo de comportamento.

Essa possibilidade de se alcançar, por meio dos tributos, objetivos diversos dos arrecadatórios, se denomina extrafiscalidade, isto é, a função extrafiscal dos tributos ocorre “quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros” (MACHADO, 2008, p. 67).

Os tributos extrafiscais também não deixam de ser arrecadatórios, o que ocorre é que a finalidade extrafiscal prevalece sobre a fiscal, ou seja, a extrafiscalidade se une à fiscalidade para atuar finalisticamente, prevalecendo uma sobre a outra conforme o tributo. (GOUVÊA, 2006, p.8-9).

Segundo Schoueri, as normas tributárias podem intervir no domínio econômico de duas maneiras: por direção e por indução. A primeira atua de forma cogente, impondo aos sujeitos certo comportamento. Pela segunda forma, a norma é dispositiva, estimulando certo tipo de reação, mas podendo os sujeitos reagirem de forma diversa sem caracterizar ilicitude. A essa última, Schoueri denomina de normas tributárias indutoras. (SCHOUERI, 2005, p. 43-44)

Note-se que as normas tributárias indutoras encontram-se diretamente relacionadas ao conceito de extrafiscalidade, que consiste em algo a mais que a mera obtenção de receitas, relacionando-se com os valores constitucionais do Estado, muitas vezes representadas pelos incentivos fiscais. (GOUVÊA, 2006, p. 2).

Dessa forma, o Estado, por meio de incentivos fiscais, pode conceder um benefício se o contribuinte optar em seguir a norma indutora, não incorrendo o fato gerador da obrigação tributária. Se decidir o contrário, arcará com o encargo financeiro. (SCHOUERI, 2005, p. 53)

Diante disso, é possível afirmar que os incentivos fiscais são instrumentos de direção de comportamento utilizados pelas normas tributárias indutoras na modalidade de indução por estímulos. Em tal modalidade “proporciona o Estado, vantagens adicionais àqueles que incorrem nos atos contemplados pela norma, que não seriam obtidas no livre funcionamento do mercado”. (SCHOUERI, 2005, p. 54)

Nesse sentido, afirma Pires (In: MARTINS, 2007, p. 18-19) que os incentivos fiscais tem sido o instrumento mais utilizado atualmente, principalmente pelos países em desenvolvimento, para regular as atividades extrafiscais.

Por isso, incentivos tais como subsídios, subvenções, isenções e créditos devem ser analisados sob os auspícios das normas tributárias indutoras e da extrafiscalidade, tendo em vista que são concedidos “para exercerem uma função de desenvolver determinada atividade, considerada relevante para o legislador”. (SEIXAS FILHO, 2004, p. 114)

Diferentemente do que ocorre em outros países ou mesmo na OMC, no Brasil não há uma lei que descreva o conceito de incentivos fiscais e nem que os regulamenta. A Lei de Responsabilidade Fiscal se restringiu a tratar somente dos aspectos de gestão orçamentária, embora admitindo a renúncia de receita, “abrange apenas os casos de incentivos fiscais que guardam certo grau de discricionariedade pelo legislador/administrador” (PIRES In: MARTINS, 2007, p. 30).

A Constituição Federal Brasileira admite os incentivos fiscais somente em dois momentos: em seu artigo 151, quando destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico das regiões do país e no artigo 227 §3º, quando do acolhimento de criança ou adolescente órfão ou abandonado. Segundo Pires (In: MARTINS, 2007, p. 27), “a razão maior da concessão de incentivos fiscais reside no propósito de desenvolvimento econômico, consagrado como princípio constitucional pelo art. 3º, II da CF”.

Na ausência de diretrizes legislativas, a doutrina incumbiu-se de discutir o tema. Considerando que os incentivos fiscais se enquadram em uma das formas de intervenção do Estado sobre o domínio econômico, a qual se encontra prevista pela Constituição Federal Brasileira de 1988, em seu Título VII, Capítulo I, que trata das formas de atuação do Estado na ordem econômica, infere-se que os incentivos fiscais “são guiados pela possibilidade de intervenção do Estado no domínio econômico e pelo uso do tributo enquanto instrumento regulatório”. (CATÃO, 2004, p. 215-216) Portanto, em âmbito nacional, os incentivos devem sempre estar legitimados pela Constituição.

Dessa forma, pode-se dizer que limitados pelos princípios constitucionais tributários ou não, os incentivos fiscais constituem em autolimitação do poder de tributar. (CATÃO, 2004, p. 8) Segundo ele:

Trata-se de uma suspensão parcial ou total, mas sempre provisória, do poder que lhe é inerente, a fim de conformar determinadas situações, diferindo a tributação para o momento em que a captação de riquezas (imposição fiscal) possa ser efetuada de maneira mais efetiva, eficiente e justa. (CATÃO, 2004, p. 13)

Como normas tributárias indutoras que são, os incentivos fiscais visam a estimular a economia por meio de desonerações tributárias. Por isso, dentre os princípios constitucionais que devem, obrigatoriamente, ser observados, se inclui o princípio da livre concorrência, tendo em vista que incentivos ilegítimos causam desequilíbrios na economia.

Em âmbito internacional, os incentivos fiscais também podem gerar concorrência desleal e desequilíbrios econômicos, e, por esse motivo, também estão limitados pelo Direito Internacional. Práticas desleais de comércio, tais como subsídios, podem ensejar barreiras ao livre comércio, o que tem ido de encontro às normas do GATT e a OMC, as quais têm privilegiado a eliminação de barreiras no comércio internacional. Nesse sentido, afirma Schoueri:

Além dos princípios impostos pela Ordem Econômica e pela Ordem Tributária, as normas tributárias indutoras podem sofrer limitações decorrentes de compromissos firmados pelo País no campo internacional. Neste sentido, destaca-se o ‘princípio da liberdade nas transações comerciais, baseada na eliminação de barreiras ao comércio internacional’ que inspirou o Acordo Geral de Tarifas e Comércio – GATT e hoje constitui o fio condutor da Organização Mundial do Comércio. O potencial conflito entre o referido princípio e as normas tributárias indutoras se encontra na noção de subsídio, adotada naquele contexto. (SCHOUERI, 2005, p. 210)

Segundo Pires (In: MARTINS, 2007, p. 28) a extrafiscalidade deve atender os interesses públicos e coletivos. Assim, para ele os incentivos fiscais devem ser entendidos como:

um canal capaz de promover, em última instância, o desenvolvimento em sua face mais humana, que é a de agregar qualidade de vida à população, seja através da criação de empregos, do acesso a cultura, da geração e redistribuição da renda ou de quaisquer outros meios lícitos. (PIRES, In: MARTINS, 2007, p. 35)

Assim, conforme será visto, um dos fundamentos encontrados na Constituição Federal Brasileira para a concessão de incentivos fiscais por meio de subsídios é a redução do desequilíbrio regional, o que justificaria a implantação de zonas de processamento de exportação. No entanto, há que se coadunar esse fundamento com os demais limites constitucionais e multilaterais.

## 2.2 Modalidades de incentivos fiscais

Segundo Catão (2004, p. 51-59), os incentivos fiscais são divididos em duas grandes categorias: a) incentivos que incidem sobre a despesa pública e b) incentivos sobre a receita pública. Os primeiros são as subvenções, os créditos presumidos e os subsídios. Já os que incidem sobre a receita pública são as isenções, diferimentos, remissão e anistia.

Considerando que a diferença entre eles é meramente jurídico-formal, não se entende necessário sua distinção, mas sim seu conhecimento, fazendo mister destacar neste trabalho, para não torná-lo muito prolixo, as modalidades mais pertinentes devido à corriqueira confusão que incide sobre elas.

### 2.2.1 Incentivos no âmbito da receita pública

Consistem na renúncia, por parte do governo, de receitas públicas. Em razão da dificuldade para sua fiscalização, esses incentivos deverão ser manuseados com respeito aos princípios constitucionais, tributários, bem como os princípios da administração pública. (CATÃO, 2004, p. 51-59) Dentre eles, destacam-se as isenções.

No Direito brasileiro, a isenção está prevista no artigo 150 § 6º da Constituição e no artigo 176 do Código Tributário Nacional e, segundo esses dispositivos legais, elas somente podem ser instituídas por lei.

Para a corrente clássica, o conceito de isenção deriva de uma interpretação literal do artigo 175 do Código Tributário Nacional, para quem isenção é a dispensa legal do pagamento de tributo, ou seja, uma forma de exclusão do crédito tributário. Uma segunda corrente compreende a isenção como uma modalidade de não-incidência que suspende a eficácia da lei, evitando o surgimento da obrigação tributária. (Pires In: MARTINS, 2007, p. 22-23)

Segundo Carvalho (2007, p. 198), a isenção “pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo.”

Por esse motivo, devem ser concedidas de maneira excepcional, com fins extrafiscais, relevantes, de ordem econômico-social. Caso contrário estaria escapando à exceção e se tornando regra geral. (CATÃO, 2004, p. 79)

### 2.2.2 Incentivos no Âmbito da Despesa Pública

Conforme já mencionado, os incentivos fiscais que se encontram no âmbito da despesa pública geram uma despesa para o poder público. São previstos pelas leis orçamentárias que tratam das receitas e despesas públicas. Dentre os vários incentivos nesse âmbito, o presente trabalho destacará a subvenção e os subsídios, modalidades sobre as quais ainda há confusão de conceitos.

#### 2.2.2.1 Subvenção

O termo subvenção possui origem etimológica na palavra *subventio* que significa auxiliar, ajudar. Dentro do contexto das normas tributárias indutoras, pode-se dizer que as subvenções constituem:

[...] prestações pecuniárias especiais, por parte de um detentor de meios públicos, a produtores ou consumidores, que ultrapassam as garantias do estado a seus cidadãos e nas quais surge, no lugar de uma contraprestação econômica, a obrigação ou disposição do destinatário da adoção de um comportamento determinado, no interesse público. (BABROWSKI *apud* SCHOUERI, 2005, p. 56)

Pelo conceito estritamente jurídico, não se trata de um incentivo fiscal, uma vez que não se encontra expressa no Código Tributário Nacional e nem opera no campo liberatório da obrigação tributária. (CATÃO, 2004, p. 62)

Apesar de a doutrina afastar a possibilidade da subvenção se enquadrar como espécie de incentivo fiscal, somente no caso prático se poderá verificar tal situação, cuja “maior ou menor intensidade entre a forma de concessão da subvenção e o cumprimento da obrigação tributária, certamente influenciará nessa definição”. (CATÃO, 2004, p. 65)

As subvenções podem ser utilizadas com fins de investimentos realizados por meio de recursos destinados a capitalizar pessoas jurídicas ou incentivar uma atividade que sem tais recursos não seriam empreendidas, o que daria à subvenção a característica de incentivo. Também podem servir de correntes ou para o custeio de prejuízos ou para incorporação ao capital social, caracterizando-se como “uma verdadeira transferência de renda do setor público para o privado”. (CATÃO, 2004, p. 66)

Diante disso, pode-se concluir que o conceito de subvenção pressupõe uma prestação pecuniária por parte do Estado, com a finalidade de atingir metas de interesse público a um ente privado, o qual não tem a obrigação de devolver o montante entregue, podendo caracterizar ou não incentivos fiscais, dependendo do grau de intensidade entre sua concessão e a obrigação tributária.

#### 2.2.2.2 Subsídios

No âmbito interno, os subsídios podem ser conceituados como toda ajuda do governo com o objetivo de promover o desenvolvimento de certas indústrias, setores industriais ou de regiões menos favorecidas. (SCHOUERI, 2005, p. 210)

Assim, os subsídios possuem influência direta sobre os preços e, conseqüentemente, sobre a concorrência nacional e/ou internacional, podendo causar efeitos distorcivos no mercado tais como a concorrência desleal.

Para Pires (In: MARTINS, 2007, p. 22) os subsídios “têm efeito equalizador de preços, de forma a corrigir distorções no mercado ou reduzir desigualdades sociais regionais, além de servir como instrumento de incentivo às exportações, sobretudo em países em desenvolvimento”.

Seu uso se justifica somente quando empregado como instrumento de correção de distorções no mercado ou de desigualdades sociais, ou seja, quando se justifica a intervenção do Estado no domínio econômico por meio de normas tributárias indutoras. Por consequência, tais normas podem caracterizar subsídios. Desse entendimento compartilha Catão:

Dessa forma, pode se constatar em síntese que a concessão de subsídios é prática que deve ser tolerada sob os auspícios das normas de intervenção no domínio econômico, tendo implicações diretas não somente com as limitações de natureza tributária, mas especialmente no direito concorrencial, seja sob um prisma do ordenamento interno, seja sob o enfoque das regras internacionais da Organização Mundial do Comércio. (CATÃO, 2003, p. 74)

Nota-se que o conceito de subsídio em âmbito nacional difere do conceito da OMC, o qual é mais restrito, entendendo o subsídio como uma espécie de gênero da subvenção, qualificada pelos requisitos da especificidade e a finalidade de exportação. (SCHOUERI, 2005, p. 211)

Nesse sentido, uma isenção ou qualquer outra forma de concessões tributárias realizadas pelo governo poderá ser um subsídio para a OMC, não deixando de afetar o orçamento governamental assim como ocorre no campo da despesa pública. (WTO, 2006, p. 51)

Diante disso, pode-se concluir que para a OMC qualquer tipo de incentivo fiscal, mesmo que classificado no âmbito interno de forma diferente (isenções, diferimentos, créditos presumidos, subvenções, subsídios), concedido pelo Estado sob os auspícios da intervenção no domínio econômico, poderá caracterizar um subsídio, desde que preencha os requisitos enumerados no ASMC.

### 2.3 Tributos diretos e tributos indiretos

Considerando que os subsídios se enquadram na categoria de incentivos fiscais e, por esse motivo, se encontram diretamente vinculados ao sistema tributário dos países, faz-se mister diferenciar os tributos diretos dos indiretos, mesmo porque a própria OMC diferencia sua forma de tratamento para a caracterização dos subsídios.

Quanto à conceituação, os tributos indiretos são aqueles que incidem sobre a comercialização dos produtos, agravando seu valor e podem ser passíveis de isenção ou reembolso porque serão tributados indiretamente quando ingressarem em outro país. Já os tributos diretos incidem sobre o ingresso de fatores de produção quando da exportação dos produtos que geraram tal ingresso, ou seja, incidem sobre a renda e, por isso, não podem usufruir de isenção ou reembolso. (CUEVAS, 2006, p. 306)

Nos tributos diretos, o sujeito passivo da obrigação é aquele que, efetivamente, suporta o ônus da obrigação tributária, enquanto que, nos indiretos, essa pessoa transfere esse ônus a terceiros. (MACHADO, 2008, p. 137)

No que concerne aos efeitos extrafiscais, pode-se dizer que:

(...) os *tributos indiretos* oneram o preço, interferindo em elasticidade-preço de bens e em preços relativos e são repassados aos consumidores, independente de suas características pessoais, ao passo que *tributos diretos* oneram ou a renda, repercutindo na elasticidade-renda de bens, com potencial de distribuição de renda e patrimônio e com potencial de riqueza. (GOUVÊA, 2006, p. 148)

Em seu anexo I do ASMC, o qual traz um rol exemplificativo de subsídios, a OMC considera como subsídio a “isenção, remissão ou diferimento total ou parcial, relacionada especificamente à exportação, de tributos diretos ou contribuições sociais devidas pelas indústrias ou empresas”<sup>27</sup>.

Em nota de rodapé, o acordo traz o conceito de tributos indiretos, o qual, segundo seus preceitos, deve significar tributos sobre a venda, franquia, transferência, consumo, volume de negócios, valor agregado, estoque, equipamentos, tarifas fronteiriças, bem como todos os demais tributos que não sejam diretos ou cobranças sobre a importação.<sup>28</sup>

Não restam dúvidas de que para a OMC há diferença entre tributos diretos e indiretos. Todavia, enquanto que os incentivos fiscais sobre tributos diretos são expressamente proibidos pela OMC, os indiretos são proibidos quando excessivos, ou seja, “a restituição ou isenção de tarifas de importação são proibidas multilateralmente somente quando exceder o montante que seria arrecadado na produção ou distribuição dos mesmos produtos no mercado interno”<sup>29</sup>. (GRANADOS, 2003, p. 12)

É de praxe no comércio internacional a não exportação de tributos. Contudo, a OMC limita essa prática quando não admite incentivos fiscais concernentes aos tributos diretos. Diante disso, pode-se dizer que a OMC admite a restituição dos tributos indiretos, uma vez que eles não devem ser repassados aos consumidores de outros países, pois os produtos exportados já sofrerão incidência dos tributos indiretos no país de destino.

## 2.4 Algumas dificuldades de caracterização dos subsídios

Alguns tipos de subsídios possuem dificuldades de enquadramento no ASMC devido às suas características ou possuem dificuldade de serem calculados ou, ainda, porque recebem do GATT um tratamento especial. (CUEVAS, 2006, p. 306) Aqui serão apresentados apenas alguns casos, mais especificamente, aqueles ligados aos incentivos fiscais.

### 2.4.1 Isenção ou reembolso de tributos diretos e indiretos

Os tributos diretos devem ser pagos pelos contribuintes (produtores). Caso contrário, uma isenção de tais tributos constituir-se-ia subsídios recorríveis, podendo o país sofrer medidas compensatórias. Se tal isenção estiver diretamente relacionada às operações de exportação, será considerado um subsídio proibido. (CUEVAS, 2006, p. 316)

No entanto, calcular o montante desse tipo de subsídio com o intuito de se aplicar a medida compensatória correspondente é complicado, haja vista que dependerá do regime tributário de cada produtor. A única maneira de se calcular esse montante é por meio de uma estimativa geral do valor dos subsídios concedidos. (CUEVAS, 2006, p. 317)

Quanto aos tributos indiretos, quando a devolução servir como instrumento para acobertar um benefício ao exportador, excedendo os encargos pagos por ele, estará caracterizado o subsídio e a medida compensatória será aplicada em relação ao excedente.

Os tributos indiretos não estão diretamente ligados à operação de exportação, mas se, por esse motivo, isentar tributos incidentes sobre outras operações como, por exemplo, a compra de maquinários para produzir bens a serem exportados, também se caracterizará um subsídio.

Por fim, é importante frisar que no caso dos tributos indiretos “a isenção do imposto não pode ir além da sua não aplicação às exportações consideradas”. (CUEVAS, 2006, p. 306)

<sup>27</sup> ASMC, Anexo I, e: The full or partial exemption remission, or deferral specifically related to exports, of direct taxes or social welfare charges paid or payable by industrial or commercial enterprises.

<sup>28</sup> No original: ASMC, Anexo I: The term “indirect taxes” shall mean sales, excise, turnover, value added, franchise, stamp, transfer, inventory and equipment taxes, border taxes and all taxes other than direct taxes and import charges

<sup>29</sup> No original: The refund of or exemption from import tariffs is only prohibited multilaterally when such a concession exceeds the amount that would be levied on the production and distribution of similar goods for domestic market.

### 2.4.2 O regime do *drawback*

*Drawback* consiste na desoneração de tributos incidentes nas operações de importação concedida a indústrias exportadoras ao importar matérias-primas, partes ou peças para fabricação de seus produtos.

Pode ocorrer de três formas: a) por meio da suspensão de tributos com o compromisso do exportador de comprovar a exportação; b) pela isenção, na qual a mercadoria já ingressa com isenção de tributos devido à comprovação prévia da exportação; c) por meio da restituição dos tributos pagos na importação após comprovada a exportação.

Sobre essa última, importante destacar que se a restituição for superior ao valor dos tributos pagos, ter-se-á um subsídio. Por esse motivo, deve-se verificar se a restituição foi dada na mesma proporção dos encargos. No entanto, essa averiguação se complica quando, por exemplo, se importa açúcar para fazer doces que serão exportados. Neste caso, os encargos da importação do açúcar serão restituídos na exportação dos doces, sendo que essa restituição deverá ocorrer na mesma proporção dos encargos da importação, considerando os desperdícios. (CUEVAS, 2006, p. 320)

Cumpra ressaltar que desde 1966 (Decreto-Lei 37/66) o país possui o regime de *drawback* chamado de verde-amarelo, o qual outorga esses benefícios aos insumos adquiridos dentro do território nacional, desde que comprovada a posterior exportação do produto final. Da mesma maneira, esse incentivo não poderá exceder à neutralização dos encargos inerentes à aquisição dos insumos.

### 2.4.3 Outras formas de subsídios

Cuevas destaca outros tipos de subsídios que também trazem dificuldades para sua caracterização. Dentre eles, pode-se citar: utilização de câmbios múltiplos, que se verificam quando o tipo utilizado numa operação excede a média no mercado financeiro internacional e os créditos preferenciais que conferem condições mais vantajosas ao tomador do crédito do que aquelas disponíveis no mercado financeiro. (CUEVAS, 2006, p. 320)

Diante disso, é possível concluir que todas as formas de incentivos apresentadas, bem como outras não mencionadas, possuem uma característica em comum: configuram-se como subsídios proibidos ou recorríveis quando auferem a uma ou a um grupo de indústrias algum tipo de vantagem.

## 2.5 Os Incentivos Fiscais na OMC

Dentre as várias formas que os incentivos fiscais podem ter, verificou-se que o subsídio é uma delas e, ainda, que os conceitos no âmbito nacional e multilateral se diferem, sendo este último mais abrangente, uma vez que qualquer incentivo fiscal pode se caracterizar como um subsídio perante a OMC. Ao mesmo tempo, considerando que o ASMC possui ambiguidades e brechas que dão margem a conflitos de interpretação, se faz mister verificar como a OMC tem compreendido os incentivos fiscais.

### 2.5.1 A Jurisprudência da OMC

Antes de adentrar no estudo dos casos já julgados, importante fazer um breve comentário sobre a influência de jurisprudência da OMC nas atuações governamentais dos Estados e nos futuros processos de solução de controvérsias.

Primeiramente, destaca-se o artigo XVI (1) do Acordo da OMC, o qual estipula que a jurisprudência do GATT servirá de guia à jurisprudência da OMC. Isso não implica dizer que a jurisprudência da OMC se vincula às decisões dos painéis (princípio do *stare decisis*), no entanto, apesar de os painéis não estarem obrigados a decidir conforme casos previamente julgados, constantemente esses casos são mencionados por eles, podendo, com o tempo, assumir força de prática costumeira, e direcionar a interpretação dos acordos. (JACKSON, 2007, p. 157)

Outro conflito que pode acarretar em diversas interpretações é a questão da soberania dos países membros, ou seja, até que ponto a OMC poderá interferir nessa soberania?

Os Estados ingressam na OMC de forma voluntária e, a partir do momento em que ratificam o acordo sua soberania se relativiza, mas não se extingue completamente. A OMC possui um sistema flexível para acomodar tanto as decisões soberanas dos países quanto suas regras de comércio internacional.

Desse modo, recomenda-se que o OSC considere os motivos relevantes de cada Estado membro em adotar certas medidas, mas desde que tais medidas não tornem as regras da OMC menos efetiva ou cause danos a outros membros. (JACKSON, 2007, p. 157)

Ante a dificuldade de interpretação devido a uma miríade de acordos ou conceitos ambíguos como visto no caso dos subsídios, o OSC também se utiliza das regras de interpretação do Direito Internacional Público encontradas, principalmente na Convenção de Viena de 1969, em seu artigo 31. Contudo, ressalta-se que o OSC não poderá aumentar tampouco diminuir os direitos e obrigações dos Estados-membros, limitando-se às regras contidas nos acordos.

Cabe ressaltar que enquanto no GATT prevalecia o campo político, na OMC o campo jurídico é mais persuasivo. O Órgão de Apelação da OMC é mais jurídico e legalista do que o sistema de solução de controvérsias do GATT. Em relação aos painéis, o Órgão de Apelação tem sido mais rígido na formação de novas ideias que se originam da interpretação dos acordos. (JACKSON, 2007, p. 181-182)

Disso pode-se inferir que a jurisprudência da OMC não constitui uma fonte do direito, tendo em vista que as decisões se encontram limitadas nas regras dos acordos, não podendo o OSC, conforme estatui o artigo 3.2 do DSU (*Dispute Settlement Understanding*), diminuir nem aumentar direitos e obrigações neles definidos. Portanto, a jurisprudência da OMC se constitui fonte de interpretação dos acordos, servindo tão somente de guia ao OSC e direcionando as políticas públicas dos Estados-membros.

Considerando o número de casos recebidos, 393 em quase quinze anos de existência da organização, é possível afirmar que a OMC possui uma vasta jurisprudência, principalmente no que tange aos subsídios, tendo em vista os grandes impasses gerados sobre o tema, um dos responsáveis pela suspensão da Rodada de Doha.

Por esses motivos, a jurisprudência possui um papel significativo no âmbito comercial internacional, justificando seu estudo a fim de verificar como os incentivos fiscais têm sido interpretados dentro da OMC. Por conseguinte, passa-se a estudar alguns casos emblemáticos sobre o tema.

#### 2.5.1.1 Caso: Brasil – *Export Financing Programme for Aircraft*

Esse caso emblemático trata do Programa de Financiamento às Exportações (PROEX) brasileiro, instituído pela Lei nº. 8.187/91 que, segundo o reclamante Canadá, subsidiava a indústria regional produtora de aviões.

O PROEX consiste num sistema de compensação das taxas de juros aplicáveis às exportações, por meio do fornecimento de linhas de crédito aos exportadores brasileiros, com os mesmos encargos financeiros utilizados no mercado internacional.

Os incentivos desse programa podem ser concedidos de duas maneiras: a primeira, por meio do financiamento direto do governo mediante recursos do próprio programa ou pela equalização de taxas, na qual o Tesouro Nacional emite *bonds* no mercado internacional, assegurando o agente financiador a diferença entre a taxa aplicada e a taxa praticada internacionalmente, permitindo que as empresas se beneficiem do uso das taxas internacionais, acarretando melhores condições de financiamento.

Em sua defesa, o Brasil sustentou que seu programa de incentivos se enquadrava na exceção do item (k) da lista ilustrativa de subsídios do ASMC, o qual estabelece que a concessão de créditos à exportação a taxas inferiores àquelas pelas quais o governo obtém o recurso, constituirá subsídio se utilizados para garantir vantagem de monta.<sup>30</sup>

Em nenhum momento o Brasil negou que o PROEX se constituía um incentivo, mas garantiu que esse incentivo não outorgava à Embraer uma vantagem significativa e sim uma medida necessária para equilibrar a concorrência comercial, tendo em vista que o Canadá também possuía um programa de subsídios a sua indústria de aeronaves (Bombardier). (WT/DS46R, p. 80)

Contudo, considerando que o Brasil não negou que seu programa constituía um incentivo vinculado ao desempenho exportador, o painel, instaurado em 14 de abril de 1999 entendeu que o PROEX se caracteriza como um subsídio, uma vez que decorria de prática governamental de transferência de fundos para as exportações brasileiras de aeronaves, não importando se tal transferência fosse efetiva ou potencial. (WT/DS46R, p. 79)

No que concerne à vantagem de monta, o painel concluiu que o programa proporcionava vantagem de monta às operações da Embraer de exportação de aeronaves. O painel entendeu que a averiguação da vantagem de monta não poderia ter por base a comparação entre subsídios e sim em relação ao próprio produto beneficiado, ou seja, a existência do subsídio é suficiente para lhe conferir vantagem em relação ao produto que, na ausência de um subsídio, não conseguiria tal vantagem. (WT/DS46R, p. 81)

<sup>30</sup> Anexo I, (k): The grant by governments (or special institutions controlled by and/or acting under the authority of governments) of export credits at rates below those which they actually have to pay for the funds so employed (or would have to pay if they borrowed on international capital markets in order to obtain funds of the same maturity and other credit terms and denominated in the same currency as the export credit), or the payment by them of all or part of the costs incurred by exporters or financial institutions in obtaining credits, in so far as they are used to secure a material advantage in the field of export credit terms.

Desse modo, o Brasil foi condenado a retirar ou alterar seu programa de financiamento às exportações de aeronaves para se adequar as regras da OMC. A primeira alteração, o PROEX II, limitou-se, basicamente, em “alterar o critério para ‘equalização financeira’, restringindo as taxas praticadas no PROEX às taxas internacionalmente aplicadas”. (ALBUQUERQUE, 2009)

No entanto, o Canadá pleiteou a instauração de um novo painel, alegando que essas novas medidas tomadas pelo Brasil ainda infringia o ASMC. O painel averiguou que as alterações implementadas ao PROEX ainda violavam o acordo, uma vez que a nova base de referência para delimitar a equalização financeira das taxas de juros, ainda permitia ao Brasil obter vantagens no comércio internacional.

Diante da negativa do painel e a iminente ameaça de retaliação, o Brasil elaborou novas alterações ao PROEX. A principal delas foi a substituição da referência utilizada como limite para a equalização financeira das taxas de juros, a qual passou a ser a taxa CIRR (*Commercial Interest Reference Rate*) da OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico), colocando o país na mesma situação dos demais países da OCDE e permitida pelo item (k) do Anexo I do ASMC.

O Canadá não conseguiu provar o critério da especificidade, isto é, que o benefício era concedido a produtores regionais de aviões. O painel também concluiu que os incentivos não se vinculavam ao desempenho exportador. (REIS, 2007, p. 115)

Simultaneamente, o Brasil iniciou um procedimento de solução de controvérsias sobre subsídios concedidos pelo governo canadense, que também financiava sua indústria de aeronaves, mais especificamente, a Bombardier. Segundo as reclamações brasileiras, o governo canadense também prestava garantias de empréstimos com o intuito de facilitar as exportações de aeronaves civis. Além disso, concedia fundos e suporte à indústria de aeronaves, a venda de aeronaves à Bombardier pelo governo, com uma quota de 49% de outro produtor de aviões, bem como outros benefícios. (REIS, 2007, p. 115)

No presente caso, as partes discordaram sobre o que caracterizaria um benefício nos termos do Artigo 1.1 do ASMC e o painel o interpretou por meio de seu significado comum (conforme permite a Convenção de Viena em seu artigo 31.1), isto é, como sendo meramente uma vantagem. Para averiguar tal vantagem, deve-se ter em conta o mercado, ou seja, uma contribuição financeira caracterizar-se-á um benefício se fornecida em termos mais vantajosos do que os disponíveis no mercado. (WT/DS70/R, p.176)

O conceito de benefício para o Canadá deveria ser mais estrito e abarcar os custos líquidos governamentais. Contudo, segundo parecer do Painel:

Se no conceito de benefício se incluisse o custo líquido do governo, se estaria excluindo da definição de subsídios situações explicitamente identificadas no artigo 1.1 (a) 1 do ASMC como constituintes de contribuições financeiras governamentais mesmo que não envolvesse nenhum custo governamental.<sup>31</sup> (WT/DS70/R, p. 177)

Esse artigo entende por contribuição financeira situações nas quais um governo outorga a uma instituição privada o poder de realizar contribuições financeiras. Nesse caso, o custo líquido estaria a cargo da instituição privada e não do governo, por isso, não se pode incluir o referido custo governamental ao conceito de benefício.

O Canadá também alegou que o item (k) da lista de ilustrações de subsídios deveria servir de guia para averiguar a existência de benefício, especificamente em relação ao artigo 1 do ASMC. Para o Painel, o item (k) determina se um subsídio existe ou não, independentemente do que consta no artigo 1. (WT/DS70/R, p. 177) Por conseguinte, o Canadá não conseguiu demonstrar que seu programa se enquadrava no item (k) do Anexo I do ASMC. (REIS, 2007, p. 116)

Pelo que foi exposto, chega-se à conclusão de que os benefícios concedidos pelos incentivos fiscais têm sido vistos pelo Órgão de Solução de Controvérsias da OMC de forma ampla, interpretados com base nas regras de interpretação enumeradas pela Convenção de Viena, utilizando-se de definições comuns, encontradas em dicionários e com interpretações não restritivas.

#### 2.5.1.2 Caso: Estados Unidos – *Tax Treatment (Foreign Sales Corporation)*

Esse caso trata dos incentivos fiscais na modalidade de isenção de tributação sobre a renda decorrente das operações de exportações realizadas por empresas norte-americanas instaladas fora do país e, por esse motivo, o caso foi levado à OMC pela Comunidade Européia em 1997, alegando que tais incentivos caracterizavam subsídios vinculados à exportação, logo, proibidos.

Antes de se adentrar nos detalhes sobre o funcionamento das FSCs, faz-se mister mencionar que há dois critérios para a tributação de renda: o critério da residência e o da territorialidade. No primeiro caso, sistema utilizado pelos Estados Unidos, o residente é tributado por todos os seus rendimentos, tanto interno quanto aqueles

<sup>31</sup> No original: if "benefit" were to include the notion of net cost to government, it could exclude from the definition of "subsidy" situations explicitly identified in Article 1.1(a)(1) itself as constituting government financial contributions even though no cost to the government might be involved.

auferidos no exterior. Já pelo segundo critério, adotado pela maioria dos países da União Européia, o país tributa somente as rendas decorrentes de fontes localizadas em seu território. (XAVIER, 2004, p. 259-260)

A fim de contrabalancear as vantagens inerentes às empresas européias que, pelo seu regime de tributação, não são tributadas pelos ganhos auferidos no exterior, os Estados Unidos, para evitar a bitributação, estipularam um sistema de concessão de créditos sobre o que foi pago em outro país podendo ser compensados com o devido internamente. (BARRAL; MICHELS in TORRES, 2005, p. 38)

Mais especificamente, essas empresas, conhecidas como FSC (*Foreign Sales Corporation*), recebiam dois tipos de isenções: uma direta, pela qual uma parcela dos ganhos recebidos de operações de exportação era diretamente isenta e, a outra, pela qual os dividendos pagos aos acionistas eram totalmente dedutíveis como despesas na apuração dos tributos devidos dentro dos Estados Unidos. (BARRAL; MICHELS in TORRES, 2005, p. 39)

Ademais, importante ressaltar que tais empresas, mesmo que constituídas fora do território americano, geralmente em países que possuíssem tratados com os Estados Unidos contra a bitributação, estavam vinculadas às exportações de produtos norte-americanos. (BARRAL; MICHELS in TORRES, 2005, p. 38)

Com base nisso, a Comunidade Européia pleiteou, perante o Órgão de Solução de Controvérsias da OMC, a abertura de um Painel para confirmar a violação, por parte dos Estados Unidos, dos artigos 1.1 a 1 (ii) e 3.1, ambos do ASMC, e dos artigos 3.3 e 8 do Acordo sobre Agricultura, tendo em vista que as operações das FSC também envolviam produtos agrícolas. (WT/DS108/R)

Em sua defesa, os Estados Unidos alegaram que não poderiam ser penalizados pelo ato de equiparar o tratamento tributário de suas empresas a de outros países por utilizar o critério da residência. O primeiro Painel da OMC entendeu que a utilização desse sistema não justificaria o emprego de subsídios proibidos, tendo em vista que os países possuem autonomia para adotar o sistema que desejem. (WT/DS108/R)

Da mesma forma, os países não estão obrigados pela OMC a instituir tributos. No entanto, quando analisado um regime tributário adotado por um país e verificado que um tributo é devido ao seu governo, sua isenção ou qualquer outro tipo de não recolhimento poderá acarretar em subsídio.

Nesses termos foi o entendimento do Painel: “as isenções concedidas ao esquema das FSCs representam um esforço sistemático dos Estados Unidos de isentar certos tipos de renda, a qual seria tributada na ausência desse esquema”.<sup>32</sup> (WT/DS108/R, p. 275)

O Painel enquadrou os subsídios praticados pelos Estados Unidos como o item (e) da Lista Ilustrativa de subsídios do ASMC: isenções ou diferimentos de tributos diretos. Segundo o Painel, constituem tributos diretos: tributos sobre salários, lucros, aluguéis, *royalties*, juros e qualquer outra forma de renda. (WT/DS108/R, p. 278)

Diante da decisão do Painel, os Estados Unidos alteraram o regime FSC para o ETI, o qual passou a adotar o critério da territorialidade para as rendas auferidas no exterior. No entanto, tais rendas, ressalvadas algumas exceções, não eram tributadas, e o Painel verificou que a alteração realizada pelos norte-americanos era meramente formal, uma vez que os requisitos para as isenções eram praticamente idênticos ao regime anterior. (BARRAL; MICHELS in TORRES, 2005, p. 42)

Importante ressaltar que para Barral e Michels o presente caso evidencia “uma importante afirmação acerca da relação entre as decisões da OMC e as características dos sistemas tributários nacionais”. (BARRAL; MICHELS in TORRES, 2005, p. 41)

Assim, pode-se dizer que o caso FSC demonstra que apesar da OMC não trazer acordos especificamente tributários, ela pode influenciar os sistemas tributários dos países, podendo até mesmo fazer com que os países alterem seus sistemas de tributação. Para isso, muitas vezes se deve fazer uma análise intrínseca do sistema tributário do país em litígio, uma vez que não estando obrigados a tributar, quando assim procedem, a falta de recolhimento de tributos devidos poderá ensejar a prática de subsídios proibidos.

Nesse caso, ficou evidente a soberania dos Estados para definir seus sistemas tributários. Contudo, não podem justificar o emprego de subsídios proibidos alegando a necessidade de eliminar desvantagens criadas por seus próprios sistemas tributários, livremente adotados. (BARRAL; MICHELS in TORRES, 2005, p. 45)

Num plano geral, os Estados devem adequar sua ordem jurídica aos acordos firmados multilateralmente no âmbito do comércio, pois o painel não deixou dúvidas sobre a impossibilidade de se alegar questões de ordem intrínseca para justificar a prática de subsídios irregulares.

Outro ponto interessante que se pode extrair do caso é o fato de o Painel verificar se as alterações realizadas pelos países diante de suas recomendações são realmente efetivas e não meramente formais, ou seja, se os subsídios estão sendo realmente empregados na prática.

---

<sup>32</sup> No original: Viewed as an integrated whole, the exemptions provided by the FSC scheme represent a systematic effort by the United States to exempt certain types of income which would be taxable in the absence of the FSC scheme.

Por fim, o painel também deixou claro que os tributos diretos, isto é, aqueles incidentes sobre qualquer tipo de renda, são proibidos quando isentos ou diferidos, ao mesmo tempo em que vinculados ao desempenho exportador.

### 2.5.1.3 Caso: Canadá – *Certain Measures Affecting the Automotive Industry*

Nessa disputa, Japão e Comunidade Européia reclamaram que o governo canadense estava concedendo subsídios proibidos pela OMC à sua indústria automobilística.

As medidas canadenses consistiam em isentar do imposto de importação as operações de importação de veículos de motor importados, suas partes ou materiais. Para que as indústrias usufruíssem desse benefício, era necessário acrescentar valor agregado a esses veículos, bem como suas partes e, ainda, manter uma quota mínima de venda no mercado interno. (WTO/DS 139R, WT/DS142/R, p. 2)

Segundo os reclamantes, essa isenção constituía um benefício à indústria de veículos, permitindo a retenção de fundos os quais deveriam ser pagos caso não houvesse o subsídio. Além disso, a referida prática encontrava-se vinculada ao desempenho exportador, uma vez que a isenção dependia do montante da exportação. (WTO/DS 139R, WT/DS142/R, p. 386)

O Canadá argumentou que a isenção do imposto de importação não causa distorção ao mercado. Ao contrário, ela visa a fomentar as importações, inclusive se constitui um dos objetivos da liberalização comercial. (WTO/DS139R, WT/DS142/R, p. 386) Para o Painel, nem todas as reduções tarifárias são consistentes com a OMC como, por exemplo, no caso de não recolhimento de receitas que deveriam ser recolhidas. (WTO/DS 139R, WT/DS142/R, p. 388)

No Canadá, o imposto de importação desses veículos é cobrado e recolhido, constituindo receita pública cuja isenção caracteriza-se em não recolhimento de receita que deveria ser cobrada em condições normais de mercado e, por isso, seu montante se qualifica como uma contribuição financeira.

Segundo o ASMC, uma contribuição financeira é aquela pela qual a receita pública (*government revenue*), que deveria ser recolhida (*otherwise due*), é perdoada ou não recolhida (*foregone or not collected*). Para melhor esclarecer esses termos, o painel entendeu por “*government revenue*” a renda anual de um governo ou Estado, decorrente de toda e qualquer fonte, enquanto “*otherwise*” foi definido como “em outras circunstâncias” e “*due*” como algo devido por uma obrigação ou débito. (WTO/DS 139R, WT/DS142/R, p. 387)

Diante disso, o Painel entendeu que o imposto de importação do Canadá representa uma receita pública e, por isso, sua isenção caracteriza-se como o não- recolhimento de uma receita que em outras circunstâncias seriam recolhidas. (WTO/DS 139R, WT/DS142/R, p. 388)

Novamente aparece nesse caso o conceito de benefício retirado do dicionário e mencionado no caso *Canada Aircraft*, ou seja, benefício constitui-se uma vantagem, um fator ou circunstância favorável. O painel conclui que o fato de que as indústrias beneficiárias não precisam pagar os impostos que em outras circunstâncias deveriam ser pagos, bem como deveriam ser recolhidos por outras indústrias não qualificadas como beneficiárias, caracteriza o benefício na forma em que foi definido. (WTO/DS 139R, WT/DS142/R, p. 389)

O Painel também considerou que o benefício estaria vinculado ao desempenho exportador, tendo em vista que para cada unidade de veículo importada livre de impostos, a indústria teria que exportar o valor unitário equivalente de veículos canadenses. Assim, considerando que o índice requerido é de 100:100, o Painel decidiu que seria impossível importar com isenção de impostos sem a posterior exportação e, por isso, o subsídio está diretamente vinculado ao desempenho exportador. (WTO/DS 139R, WT/DS142/R, p. 393)

Do caso exposto, nota-se claramente que apesar de um incentivo fiscal ser concedido em operações de importação, fomentando-as, nada impede que se caracterize um subsídio vinculado ao desempenho exportador, uma vez comprovada sua influência no aumento das exportações.

Em Julho de 1998, o Japão também reclamou à OMC, dentre outras questões, que a legislação canadense permitia que somente algumas indústrias de veículos automotores pudessem importar veículos, bem como distribuí-los tanto no atacado quanto no varejo, com isenção de tarifas, o que estava infringindo os artigos 3.1(a) e 3.2 do ASMC. (WTO/DS 139R, WT/DS142/R, p. 8-9)

A questão envolvia a discussão sobre se as quotas impostas às indústrias estavam vinculadas ou não às vendas ao exterior, o que caracterizaria o vínculo do incentivo com o desempenho exportador. Nota-se que, novamente, se discute na OMC o fato de reduções de tributos ou isenções caracterizarem subsídios.

O Painel mantém seu entendimento sobre o conceito de contribuição financeira, a qual se concretiza quando a receita, que em outras circunstâncias seria cobrada, não é recolhida. A legislação canadense concede um subsídio específico a algumas indústrias de veículos automotores, consequentemente, deixando as outras do mesmo setor fora do programa. (WTO/DS 139R, WT/DS142/R, p. 387)

Desse modo, pode-se concluir que as receitas decorrentes de importações realizadas por algumas indústrias são isentas, o que em condições normais seriam tributadas, como ocorre com aquelas indústrias que não participam do programa, caracterizando a especificidade do benefício.

Um dos fatos mais importantes desse caso é o reconhecimento pelo Órgão de Apelação dos subsídios de fato, ou seja, apesar da impossibilidade de se verificar os subsídios pelo texto do instrumento normativo, eles ocorrem no plano factual e são igualmente condenados por isso.

O Canadá também alegou que a Lista Ilustrativa dos Subsídios, mais especificamente os itens (g), (h) e (i), juntamente com as notas de rodapé 1 e 5, esclarecem que remissões ou isenções não excessivas não constituem subsídios.

O item (i) utilizado como argumento comparativo pelo Canadá trata dos excessos nas operações de *drawback*. Contudo, o *Panel* entendeu que o conceito de *drawback* ou remissões excessivas sobre direitos de importação envolve um estudo comparativo entre as tarifas de importação incidentes sobre insumos utilizados para a produção de um produto exportado e o montante da remissão e do *drawback*. (WTO/DS 139R, WT/DS142/R, p. 389)

No caso do Canadá, o país nunca demonstrou que a isenção discutida representaria uma remissão ou um *drawback* de tarifas de importação incidentes sobre insumos utilizados na produção de mercadorias exportadas, e sim vendidas no mercado interno. (WTO/DS 139R, WT/DS142/R, p. 389)

Nota-se que o presente caso confirma o entendimento do OSC sobre o conceito de contribuição financeira e, além disso, acrescenta a questão da não excessividade no *drawback*, argumento que seria a favor do reclamado caso realmente utilizasse tal regime aduaneiro em seu programa de incentivos.

## 2.6 O Relatório Anual sobre subsídios da OMC

Todo ano a OMC publica um relatório sobre os temas atuais mais relevantes do comércio internacional. As estimativas demonstram que o número dos subsídios globais chega a um trilhão de dólares por ano, representando o equivalente a 6% das despesas governamentais. (WTO, 2006, p. 45)

Considerando que os subsídios têm se tornado uma prática muito adotada pelos países, e reconhecendo o alto índice de controvérsias e impasses sobre os conceitos e termos introduzidos no ASMC, o relatório anual de 2006 tratou do tema.

Primeiramente, o Relatório esclarece a definição de subsídios, posteriormente trata de seu uso no âmbito da economia, relata alguns motivos utilizados pelos países para justificar seu uso e discute seu conceito e formas de emprego, encerrando o tema na Rodada de *Doha*.

Cabe aqui destacar somente os aspectos mais relevantes para o trabalho, tais como o conceito de subsídios, sua justificação e como ele tem sido tratado dentro de *Doha*, não sendo viável estudar os aspectos econômicos da questão, haja vista o enfoque jurídico do trabalho.

Sobre sua definição, a OMC trata de seus três elementos: contribuição financeira, governo ou órgão público e especificidade, sendo este último item exclusivamente trazido pelo conceito de subsídios da OMC.

No que tange à questão da contribuição financeira, o relatório menciona esse elemento só poderá ser identificado a partir de um marco normativo, comparando o tratamento fiscal sobre os recolhimentos efetivamente praticados com aquele que legitimamente deveria ser utilizado.

Isso confirma a jurisprudência da OMC nos casos *Canada-Aircraft* e *US – FSC*, já mencionados, nos quais o Órgão de Apelação ratifica o posicionamento de que uma contribuição financeira deverá deixar um ou mais contribuintes em situação mais vantajosa do que ele estaria em condições normais. (WTO, 2006, p. 197)

Sobre a questão da autoridade outorgante, o relatório confirma que seu controle constitui um critério relevante para determinar a definição de órgão público encontrada no artigo 1.1 (a) 1 do ASMC.

Quanto à especificidade, o ASMC não menciona se ela se refere aos outorgados do benefício ou aos beneficiários, já que nem sempre os outorgados são os únicos e exclusivos beneficiários. Por exemplo: um subsídio concedido aos insumos, quando industrializados, o beneficiário passa a ser, mesmo que de forma indireta, àquele que industrializou. (WTO, 2006, p.198)

O ASMC também não define indústria para o critério de especificidade. A jurisprudência tem utilizado a comparação entre o número de indústrias que poderiam receber os benefícios com o número de indústrias que efetivamente os recebem.

A OMC presume que quanto mais específicos forem os subsídios, mais concentrado será seu impacto nos preços e, conseqüentemente, mais distorcivos. Contudo, ela abre caminho para os países direcionarem seus subsídios, limitando mediante alguns critérios, como por exemplo, os subsídios direcionados ao desempenho exportador, considerados distorcivos e proibidos pela organização.

Isso não implica dizer que todo subsídio direcionado às empresas exportadoras seja proibido, pois é necessário averiguar se o subsídio não teria sido pago se não fosse possível prever que as exportações fluiriam dele. Se isso se confirmar, o subsídio estará vinculado à exportação e, por essa razão, proibido.

Outra forma para averiguar o vínculo ao desempenho exportador, adotada pelos painéis, é verificar se o mercado interno é menor que o total da meta das vendas. Se for possível constatar que as exportações constituem o único meio de se atingir essa meta, caracterizar-se-á o vínculo exportador.

Nesse sentido, para que um subsídio não seja considerado específico faz-se necessário estabelecer critérios objetivos e condições neutras, não favorecendo um grupo de empresas sobre outras. Critérios de natureza econômica e de aplicação horizontal, como o número de empregados ou o tamanho da empresa, são permitidos para concessão de subsídios.

Os motivos que levam os governos a outorgarem subsídios podem ser vários: campanha eleitoral com o propósito de se elegerem, questões ambientais, desenvolvimento industrial, redistribuição de riquezas e outros.

No que tange ao desenvolvimento industrial, diante do grande número de indústrias nos países desenvolvidos, os países em desenvolvimento alegam ser impossível promover seu setor industrial sem a intervenção do Estado. Para alguns, esse argumento não é válido porque o desenvolvimento das indústrias dos países desenvolvidos se deu, justamente, pela política do *laisser-faire*, mantendo a intervenção estatal de forma mínima. (WTO, 2006, p. 66)

Para atender as demandas nos países menos desenvolvidos e em desenvolvimento, a Rodada de *Doha* prorrogou o prazo de eliminação dos subsídios à exportação empregados pelos últimos, principalmente por meio de zonas de processamento de exportação.

Importante ressaltar que, para fins dessa prorrogação, a OMC considera somente alguns países como menos desenvolvidos e em desenvolvimento, não fazendo o Brasil parte dessa lista.

Outras questões, tais como as distorções encontradas no mercado também servem de argumento para a intervenção do Estado na promoção das indústrias, no entanto, elas devem ser eficientes para corrigi-las, bem como estar condizentes com as regras da OMC.

Importante destacar que nem sempre as indústrias beneficiárias utilizam os subsídios da maneira como deveriam, podendo, muitas vezes, utilizá-los para fins não comerciais. Nesse caso, o subsídio não teria a função de corrigir distorções, e sim de melhorar a situação econômica de uma indústria ou um setor industrial.

Isso pode ser motivo de preocupação para a OMC, sendo que, uma vez implantada uma política de subsídio nessas condições, fica muito difícil retirá-la devido à pressão que o grupo beneficiário poderá exercer sobre o governo.

Pode-se inferir que o ASMC se preocupa com os subsídios que podem distorcer o mercado, gerando uma concorrência desleal entre os países. A fim de evitar distorções, o acordo considera os subsídios vinculados à exportação como altamente distorcivos e, por isso, proibidos.

No entanto, os elementos que compõem o conceito de subsídios no ASMC são pouco precisos e, por isso, a necessidade do auxílio da jurisprudência da OMC para sua melhor compreensão, necessária para que os governos possam trabalhar sem cair na ilegitimidade.

Diante das distorções encontradas no mercado e as limitações impostas pela OMC, permanecendo ainda algumas divergências sobre o assunto, a OMC reconhece que, em alguns casos, é possível justificar a intervenção do Estado nas políticas de desenvolvimento de suas indústrias.

## 2.7 Os subsídios na OMC e a crise financeira mundial

A crise financeira mundial começou em 2008 com as hipotecas chamadas *subprime* concedidas pelos bancos americanos de forma facilitada, abrangendo pessoas, muitas vezes, com pouca ou quase nenhuma capacidade econômica para quitar seus débitos.

Nota-se que a recente crise econômica mundial não teve origem em questões comerciais, e sim econômicas. Segundo estudo do Banco Mundial, a globalização cooperou para a ampliação da crise que, por sua vez, provocou reflexo significativo no comércio internacional, cujo fluxo depende quase que exclusivamente de créditos financeiros. (WORLD BANK, 2009, p. 2)

No que tange aos países em desenvolvimento, a crise os afetou de forma indireta, isto é, devido à redução do potencial comprador dos consumidores dos países desenvolvidos, as exportações para esses países caíram bruscamente e, por conseguinte, os créditos.

Nesse sentido, quanto mais aberto for o país e menos diversificadas forem suas exportações e produtos, mais vulnerável às crises ele se encontra. Consequentemente, pode-se afirmar que esse tipo de país também esteja mais propício a tomar medidas protecionistas.

Por esse e outros motivos o comércio internacional teve o maior índice de redução desde 1930 e a tendência é que ele continue diminuindo até 2010<sup>33</sup> (WTO, 2009, p. xi). Diante dessas circunstâncias, a OMC passou a se preocupar com as chamadas medidas anticrise de cunho protecionista que poderiam ser levadas a cabo pelos países.

Tendo em vista que cada Estado possui autonomia para instituir seu sistema tributário, bem como trabalhar com a função extrafiscal e indutora dos tributos, a OMC teme que essa liberalidade se descontrole e gere uma crise ainda maior para o comércio internacional.

Dentre as medidas anticrise mais comuns que os países podem praticar, destacam-se aquelas de caráter fiscal, tais como os subsídios e a renúncia fiscal. O *World Trade Report* de 2009 traz algumas considerações sobre essas e outras medidas, tais como as medidas *antidumping*, de salvaguardas e as medidas compensatórias que, em princípio, servem de instrumento contra os efeitos distorcivos dos subsídios.

Além disso, os países também poderiam limitar suas importações, mas esse tipo de medida poderia acarretar efeito adverso do esperado, restringindo suas próprias exportações, principalmente de produtos industrializados, uma vez que impede a importação de insumos.

Ao mesmo tempo, a OMC reconhece a necessidade das medidas anticrise e seu grande desafio hoje passou a ser a tentativa de manter o equilíbrio entre a flexibilidade e o compromisso, ou seja, a possibilidade de se tomar medidas de contingência que amenizem a crise sem infringir os compromissos firmados multilateralmente pelos países.

Nesse sentido, se as medidas de contingências forem muito flexíveis, os acordos e compromissos perderão sua credibilidade, enquanto se forem muito inflexíveis, os acordos se tornarão instáveis na medida em que debilita a determinação dos governos de observarem os compromissos.<sup>34</sup> (WTO, 2009, p. xi)

Ao mesmo tempo, medidas tomadas de forma unilateral são inconsistentes com a OMC, muitas vezes infringindo o princípio da transparência, quando não comunicadas à organização.

Importante frisar que as medidas compensatórias impostas sobre subsídios podem gerar efeitos negativos, pois ao mesmo tempo em que não eliminam os respectivos subsídios, não deixam de gerar protecionismo.

Sobre essa questão a OMC faz duas ressalvas de caráter econômico: as medidas compensatórias podem ter efeitos positivos quando melhora as condições de intercâmbio comercial do país importador e essa melhora for superior à perda de eficiência, podendo o bem-estar global servir de argumento para a imposição de tais medidas. Ao mesmo tempo, elas podem desestimular a prática de subsídios, beneficiando os produtores do país importador que tem que competir com produtos subsidiados. (WTO, 2009, p.xvii)

No entanto, o ASMC não faz tal distinção e se limita ao primeiro caso, ou seja, quando houver dano causado pela prática de subsídios, sendo tal dano presumido quando se tratar de subsídios vinculados à exportação ou destinados a substituir importações. Ocorre que o fato de o acordo, em parte, requisitar a prova do dano a uma indústria, faz com que apenas países prejudicados façam uso dessas medidas.

Devido a isso, verifica-se que as normas contidas no ASMC têm como elemento principal a proteção dos produtores contra os subsídios, deixando a neutralização dessas práticas em plano secundário.

Os governos se utilizam de vários argumentos para justificar o emprego de subsídios. Para a organização, um subsídio poderá ser justificado quando tiver por base questões ambientais, pesquisa e desenvolvimento. Contudo, devido ao grande impacto dos subsídios nos preços, bem como ao grande *lobby* que se forma para mantê-los, os subsídios tendem a ser permanentes e isso é um dos motivos que preocupa a OMC, principalmente dentro de um cenário de crise.

O *World Trade Report* de 2009 conclui que no caso de mercado imperfeito, isto é, aqueles que possuem falhas como externalidades e concorrência imperfeita, o uso de subsídios pode prejudicar um país importador ao se considerar o bem-estar global e não somente de uma parte da população tal como os consumidores.

Em condições de mercado perfeito, as medidas compensatórias podem ao mesmo tempo ser prejudiciais ao bem-estar econômico do país importador, como também servir de instrumento de neutralização e desencorajamento de subsídios. (WTO, 2009, p. 101)

As regras do ASMC não asseguram o emprego de subsídios e medidas compensatórias de forma justificada pelo bem-estar global, não abrangendo todos os aspectos que justificam uma política governamental, eis que o acordo se restringe a justificar uma medida compensatória somente quando houver dano à indústria nacional.

Com o surgimento da crise econômica, que se alastrou mundialmente, surtindo efeitos no comércio internacional, o relatório da OMC compreende a necessidade de se empregar medidas de contingências. Essas medidas, segundo a organização, quando equilibradas e empregadas dentro das possibilidades das normas de

<sup>33</sup>No original: Trade growth will be strongly negative this year and we are unlikely to see sustained economic growth until 2010.

<sup>34</sup>No original: If contingency measures are too easy to use, the agreement will lack credibility. If they are too hard to use, the agreement may prove unstable as governments soften their resolve to abide by commitments.

comércio internacional, em momentos de crise, servem de alívio para os países e fazem com que mantenham, de certo modo, a abertura comercial.

O Relatório compara a crise atual com a crise dos anos 30, tomando esta última como exemplo de medidas protecionistas que apenas intensificaram e prolongaram os efeitos da crise.

No entanto, a OMC alerta para que essas medidas sejam temporárias, tendo em vista a tendência dos subsídios de se tornarem definitivos e, por resultado, tornariam definitivas as respectivas medidas compensatórias, o que geraria efeito adverso do esperado.

Para seu Diretor Geral, Pascal Lamy, “protecionismo não é a resposta.”<sup>35</sup> Nesse sentido, a OMC alerta que as medidas de contingência também possuem custos para o governo e, por isso, elas devem ser tomadas com cautela. Segundo o *Trade Report* de 2009: “O fato das medidas de contingências serem necessárias para assegurar futura liberalização do comércio, não significa que não há conseqüências negativas”<sup>36</sup>.

Nesse mesmo sentido, o Banco Mundial alerta para que os países, ao adotarem suas políticas econômicas, financeiras e sociais contra a crise atentem para o fato de que “respostas em curto prazo não podem ignorar as implicações em longo prazo”. (WORLD BANK, 2009)

Complementariamente, o Banco Mundial alerta para o aumento dos preços dos alimentos:

(...) quando um país impõe barreiras à exportação ou reduz o comércio e tributos sobre o consumo, optando pelo isolamento de seu mercado interno do aumento dos preços internacionais, ao mesmo tempo em que ele beneficia seu mercado interno, ele coopera para o aumento exacerbado dos preços mundiais.<sup>37</sup> (WORLD BANK, 2009, p. 16)

Nota-se que, nesses momentos de crise, ao mesmo tempo em que a OMC se demonstra flexível no que tange às medidas de contingências, reconhecendo o direito dos países de adotá-las, ela teme que tais medidas sejam permanentes, gerando um protecionismo incessante.

Dentro dessa maleabilidade, conforme se verá no próximo capítulo, as ZPEs poderiam servir de medidas de incentivo à industrialização e de fomento do comércio internacional, sem violar os acordos da OMC, evitando, assim, que se adotem práticas protecionistas.

---

<sup>35</sup>No original: Proteccionism is not the answer. Disponível em: <[http://www.wto.org/english/news\\_e/news09\\_e/tpr\\_13jul09\\_e.htm](http://www.wto.org/english/news_e/news09_e/tpr_13jul09_e.htm)> Acesso em: 20 ago.09

<sup>36</sup>No original: ... the fact that trade contingency measures are necessary to ensure further trade opening does not mean that there are no negative consequences.

<sup>37</sup> Policy Research Working Paper, 4779, p. 16. No original: A similar collective-action problem emerged during the recent sharp rise in food prices whereby a number of countries decided to insulate their domestic markets from food price increases by imposing export barriers or reducing trade and consumption taxes. While these policy responses made sense from the point of view of each individual country, the collective effect was to exacerbate the increases in world prices,

### 3 AS ZONAS DE PROCESSAMENTO DE EXPORTAÇÃO

Considerando a influência da OMC sobre as questões tributárias dos países e que as ZPEs, devido aos incentivos fiscais que recebem, podem servir de mecanismos efetivos de desenvolvimento industrial e econômico, torna-se importante estudá-las com o intuito de verificar a possibilidade de infringirem o ASMC.

Por isso, optou-se primeiramente, por estudá-las de uma forma geral, para, em sequência, adentrar especificamente nas questões das ZPEs brasileiras, bem como, os tributos nacionais sujeitos aos incentivos fiscais concedidos pelo governo.

#### 3.1 Conceito

Existem vários nomes assim como uma variedade de formas para conceituar uma zona de processamento de exportação. Elas podem se chamar: zonas especiais de exportação, maquiladoras, zonas de livre comércio, zonas de comércio exterior, zonas especiais econômicas, etc. (ENGMAN et al., 2007, p. 10)

Dentre os conceitos, pode-se citar o da UNCTAD de 1985, que atribuiu a essas zonas a característica de “ilhas industriais que formam enclaves dentro do território aduaneiro nacional e que usualmente estão situadas nas imediações de porto e/ou aeroporto internacional”. (LINDNER, 1993, p.16)

Apesar de se encontrar fisicamente dentro do território aduaneiro de um país, é juridicamente tratada como se estivesse fora, isto é, as compras realizadas por empresas que se encontram dentro de uma ZPE são consideradas importações, enquanto que as vendas, até mesmo para o país onde se encontra, são tratadas, para fins legais e tributários, como exportações.

O conceito adotado pelo Banco Mundial em 1992, o qual além de definir sua localização (estados industriais cercados), explicita que tais zonas são especializadas no fabrico para exportação e oferecem condições de livre comércio, bem como um ambiente de regras liberais. (TORRES, 2007, p. 217)

Todavia, isso não é uma regra absoluta, pois nem sempre as ZPEs são fisicamente projetadas com cercas ou muros e nem sempre seus produtos se destinam, exclusivamente, à exportação. Conforme será visto, há zonas sem limitações físicas como ocorre no Paraguai e também há a possibilidade de venda no mercado interno, como, por exemplo, acontece nos Estados Unidos, México, no próprio Paraguai e no Brasil.

Sendo irrelevantes as variadas denominações que podem receber essas zonas, em geral, possuem como características comuns: a) estrutura física aprimorada, tais como telecomunicação, serviços de utilidade e facilidade de logística; b) prestação de serviços administrativos simplificados, tais como simplicidade no procedimento de concessão de licenças; c) incentivos fiscais; d) normas mais flexíveis, principalmente trabalhistas; e f) serviços de fomento à exportação, incluindo marketing, serviços de crédito à exportação etc. (ENGMAN et al., 2007, p. 17)

As ZPEs podem ser administradas tanto pelo setor público quanto pelo setor privado. No entanto, nos últimos 15 anos os governos têm deixado, para este último, essa função devido ao seu maior dinamismo. (ARMAS et al., 2002)

As vantagens de cunho administrativo, oferecidas às indústrias que se instalam em ZPEs, resultam na redução do tempo consumido com procedimentos de importação e exportação, pois são procedimentos mais simples e dinâmicos, acelerando as transações comerciais.

Considerando a relevância dos incentivos fiscais para o trabalho, os mais comuns encontrados nas ZPEs em geral são: a) *drawback* ou isenção de encargos incidentes sobre a importação de matéria-prima, insumos intermediários e bens de capital; b) isenção de encargos sobre as vendas dos produtos exportados, bem como sobre os produtos comprados no mercado interno e utilizados na produção; c) redução de encargos incidentes sobre o lucro ou a renda, geralmente relacionado ao desempenho exportador; e d) subsídios indiretos, tais como concessão de verbas para educação e treinamento e subsídios diretos como, por exemplo, o fornecimento de água e luz. (ENGMAN et al. 2007, p. 17)

Somados aos incentivos, também se pode encontrar nas ZPEs outros benefícios, tais como a liberdade cambial, a garantia de remessa irrestrita de lucro e para a repatriação de capitais e outros.

Já as vantagens fiscais têm por escopo reduzir os custos de produção com o intuito de aumentar os investimentos estrangeiros diretos, o que, segundo os fomentadores das ZPEs, acarretaria transferência de tecnologia, desenvolvimento do comércio exterior, bem como a geração de mais empregos.

Segundo Lindner:

A entrada de capital estrangeiro para investimento na zona livre consiste num dos pontos basilares do sucesso de uma ZPE, na medida em que é esta que irá alavancar o desenvolvimento da zona. Daí a grande importância dos incentivos oferecidos pelo governo às empresas que manifestem interesse em participar do empreendimento. (LINDNER, 1993, p. 22)

Devido a esses incentivos, as ZPEs podem gerar ganhos para o comércio exterior do país ao diversificar suas exportações com produtos não tradicionalmente exportados, reduzir o desemprego, atrair investimento estrangeiro direto e, ainda, pode proporcionar transferência de tecnologia às indústrias nacionais. (ARMAS et al. 2002)

Sob o aspecto econômico, as ZPEs podem servir de alavanca à liberalização do comércio de países mais fechados, perdendo sua finalidade quando se estende ao restante de seu território. Podem ser utilizadas como um teste para futura expansão do comércio exterior do país, sem que seja necessário alterar toda sua legislação.

Por esse motivo, seu período de existência é limitado, uma vez que foram implantadas as políticas de liberalização comercial no restante do país, como ocorreu na Coreia do Sul e em Taiwan.

Outras vezes, as ZPEs são utilizadas como meio de transferência de tecnologia e desenvolvimento de capital humano, mas isso nem sempre ocorre, tendo em vista que, às vezes, as empresas estrangeiras não se relacionam com a economia local, ou ainda, utilizam procedimentos que não requeiram tecnologia avançada. (ARMAS et al. 2002)

Entretanto, essa transferência será mais eficiente em países com tecnologia similar e que fomenta a concorrência. Infelizmente, essas condições são raramente encontradas nos países em desenvolvimento. (ARMAS et al., 2002)

Não obstante, para os países mais pobres, as ZPEs consistem numa forma de geração de empregos. Segundo dados da Organização Internacional do Trabalho, até o ano de 2006, as ZPEs no mundo, geraram cerca de 66 milhões de empregos, sendo que desse número, 40 milhões foram gerados somente na China. (BOYENGE, 2007, p.1)

Um país pode implantar uma ZPE com uma ou mais finalidades, podendo cumulá-las, dependendo da vontade de seu governo. A China, por exemplo, adotou essa sistemática com vistas à industrialização do país, enquanto outros, como a Malásia e Indonésia, tomaram essa iniciativa mesmo já possuindo um setor industrial relativamente forte. (ARMAS et al., 2002)

Nesse sentido, as ZPEs funcionam como um instrumento de indução de política de exportação, uma vez que seus incentivos fiscais são concedidos com o intuito de atrair investimento estrangeiro no país a fim de incrementar e diversificar as exportações dos países.

### 3.2 Evolução

O conceito de zonas francas já era conhecido entre os fenícios e na Idade Média, com os portos francos, os quais se destinavam exclusivamente ao transbordo de mercadorias para comercialização.

Em sua origem, as Zonas de Processamento de Exportação surgiram como áreas que se encontravam nas principais rotas comerciais, para a realização de operações mais simples, tais como armazenagem e reembalagem de mercadorias para reexportação. (LINDNER, 1993, p. 16)

A primeira zona de processamento de exportação que se tem notícia surgiu na Irlanda em 1959, seguida pelas ZPEs asiáticas em 1965, na China e na Índia e, em 1970, na República da Coreia, expandindo-se logo em seguida pelo Oriente Médio, norte da África e América Latina. (ENGMAN et al. 2007, p. 11-12)

Inicialmente, as ZPEs eram como as zonas francas de hoje, ou seja, se limitavam à comercialização de mercadorias, uma vez que não eram admitidos, em seu recinto, processos de industrialização.

Como se pode notar, a primeira ZPE surgiu num país desenvolvido, o qual à época de sua implantação não era assim considerado. No entanto, o motivo pelo qual elas são adotadas difere entre os países. Enquanto que os países desenvolvidos tentam, por meio das ZPEs, reduzir os altos custos de sua produção, os países em desenvolvimento querem, principalmente, promover o desenvolvimento regional.

A redução dos custos de produção também foi motivo do aumento do número de ZPEs em países em desenvolvimento, porquanto possuem encargos trabalhistas reduzidos tais como mão-de-obra mais barata e inexistência de sindicatos fortes de trabalhadores.

Nas últimas décadas, a maioria das ZPEs passou a ser administrada pelo setor privado, uma vez que apresentaram melhores resultados que aquelas controladas pelo poder público. (WORLD BANK, 1998)

Desde então o número de ZPEs tem crescido, chegando a mais de 3.500 zonas em 130 países, dentre eles 101 são membros da OMC. (ENGMAN, 2007, p.11). Por isso, a relevância de estudá-las sob os auspícios dos acordos multilaterais de comércio.

Contudo, a avaliação de custos versus vantagens deve ser realizada constantemente durante a vigência de uma ZPE e, ainda, dentro de um contexto multidisciplinar, envolvendo a política industrial de cada país.

Conforme visto, as ZPEs surgiram durante o momento de transição no comércio internacional, na época do GATT e de suas rodadas de negociação que levaram à instituição da OMC, a qual constituiu um marco regulatório multilateral nunca antes alcançado.

Desse modo, as ZPEs foram se modificando ao longo do tempo, desenvolvendo-se no decorrer das principais transformações no comércio internacional. Ao mesmo tempo foram se constituindo de forma diversa em cada país, a fim de auxiliar nas particularidades de cada um deles.

Diante da nova regulamentação do comércio internacional, que, atualmente, tem se tornado mais exigente, as ZPEs encontram-se obrigadas a se adequarem a essa nova realidade. Isso implica dizer que uma ZPE criada em 1970, na época em que ainda não existia um acordo sobre subsídios como se tem hoje, pode estar sujeita a modificações ou até mesmo sanções, caso sejam consideradas distorcivas ao comércio internacional, dentro dos preceitos da OMC.

### 3.3 Modelos de ZPEs de alguns Estados

A importância de se estudar os modelos de ZPEs em outros países está na diversidade das zonas implantadas pelo mundo, muitas vezes com algumas semelhanças ao modelo brasileiro e outras, divergentes, o que pode auxiliar no presente estudo, para que essas zonas possam obter êxito sem infringir os preceitos normativos da OMC.

Diante do grande número de ZPEs no mundo, para não tornar o trabalho prolixo, optou-se por estudar alguns de seus principais modelos espalhados pelo mundo, mesclando modelos de países em desenvolvimento com o de países desenvolvidos.

#### 3.3.1 Estados Unidos

Mais conhecidas como zonas de exportação (*foreign-trade zones*), as ZPEs, instituídas pelo governo norte-americano, não são consideradas parte do território aduaneiro para fins de tributação.

Dividem-se em dois grupos: zonas para propósitos gerais e subzonas. As primeiras são utilizadas para montagem, embalagem, armazenagem, separação de mercadorias, rotulagem, conserto, enfim, para as mais variadas finalidades, enquanto que as segundas são, geralmente, utilizadas por uma só empresa que a utiliza como extensão de sua produção. (ENGMAN et al., 2007, p. 13)

As indústrias ali estabelecidas recebem incentivos fiscais nas compras de bens destinados à exportação, salvo os vendidos ao mercado americano. Da mesma forma, licenças de importação podem ser facilmente concedidas a esses bens, os quais também estão isentos de tributação incidente sobre o estoque.

Em sua grande maioria, os produtos fabricados nessas zonas são compostos de matéria-prima estrangeira combinada com insumos provenientes dos Estados Unidos. Diferentemente da maioria das demais zonas, seus produtos se destinam, quase que exclusivamente, ao mercado americano, com exceção das importações de insumos mexicanos que são re-exportados para o México para fins de manufatura, uma vez que o México possui as maquiladoras, as quais também constituem em zonas incentivadas para fins de exportação.

#### 3.3.2 México

O regime das maquilas no México surgiu, em princípio, com a finalidade de conter o alto índice de desemprego no país que, em 1964, aumentou devido à resolução de um acordo com os Estados Unidos que permitia a permanência temporária de mexicanos no território norte-americano para trabalho. (ARMAS et al., 2002)

Até esse momento, as maquilas mexicanas se limitavam a importar insumos dos Estados Unidos e depois devolvê-los em forma de produto acabado, ou seja, as maquiladoras, basicamente, se desenvolveram por meio do investimento direto norte-americano.

Inicialmente, surgiram com o objetivo de suprir o desemprego e a carência de infraestrutura do país. Num primeiro momento, seus incentivos fiscais eram restritos às operações de importação. Contudo, se desenvolveram de tal forma, que se estenderam a todo o território mexicano, passando a fazer parte de uma nova estratégia do governo mexicano de desenvolvimento por meio das exportações. (ENGMAN et al., 2007, p.37)

Um empecilho surgiu por meio do Tratado Norte-Americano de Livre Comércio (NAFTA), que passou a produzir efeitos em 1994, obrigando o México a eliminar, gradualmente, as isenções concedidas às importações realizadas pelas indústrias maquiladoras.

Levando em conta que praticamente noventa por cento das exportações mexicanas se destinavam aos Estados Unidos, o país se tornou obrigado a reduzir as tarifas sobre os produtos não produzidos dentro de seu território e, principalmente, aqueles que atingiam mais severamente o lucro das maquiladoras. (ENGMAN et al., 2007, p.38)

De acordo com a medida, essa redução teve que ser implementada para os produtos oriundos de todos os países membros da OMC, uma vez que o México é membro da Organização Mundial do Comércio, devendo, obrigatoriamente, observar o princípio da nação mais favorecida.

Ao mesmo tempo, as tarifas americanas também se reduziram e as indústrias maquiladoras puderam importar e exportar para os Estados Unidos livres de tarifas, desde que se comprovasse a origem. Portanto, “o NAFTA gerou energia renovada para o crescimento das maquilas, acarretando no aumento no fluxo dos investimentos estrangeiros diretos às maquiladoras, os quais dobraram de 895 milhões de dólares em 1994 para 2.983 no ano 2000.”<sup>38</sup> (ENGMAN, 2007, p.43)

Importante ressaltar que a maquila mexicana faz pouco uso dos insumos provenientes de seu país, o que se pode deduzir que o aumento das exportações implicaria também no aumento das importações, uma vez que as exportações dependem quase que exclusivamente das importações de insumos. Isso também demonstra o fraco relacionamento entre as maquilas e a economia local, o que não é ideal, pois, conforme visto, esse relacionamento é essencial para o desenvolvimento da indústria de um país.

Um dos aspectos positivos das maquiladoras a ser destacado é a inovação tecnológica que gerou a qualificação da mão-de-obra mexicana. No início do programa, no final dos anos 60, a mão-de-obra se limitava a operações de montagem, pois não se encontravam trabalhadores suficientemente qualificados. Com o tempo, esses trabalhadores foram treinados e hoje trabalham em setores de tecnologia mais avançada. (ARAÚJO, 2006, p. 8)

O exemplo das maquiladoras mexicanas demonstra como uma política de exportação que começa de forma tímida pode levar a uma reforma ampla para a liberalização do comércio de um país e ao desenvolvimento de mão-de-obra mais qualificada por meio do emprego de políticas corretas.

### 3.3.3 Paraguai

O Paraguai possui um regime de maquilas semelhante ao México. Nesse país, a maquila é voltada para o investidor que tenha constituído uma empresa no Paraguai e que tenha alguma relação comercial com outra empresa no exterior, ou seja, envolve uma empresa contratante radicada no estrangeiro, denominada matriz, e uma empresa contratada radicada no Paraguai, denominada maquiladora.

A matriz envia à maquiladora, bens de capital, matérias-primas e insumos diretamente ou por outros países. Essas mercadorias ingressam no país com suspensão do pagamento de tributos.

Acrescenta-se que as maquiladoras ainda recebem as seguintes vantagens: tributo único de 1%, recuperação do IVA nas compras realizadas dentro do Paraguai, isenção de taxas municipais que afetam diretamente o processo de maquila, redução dos custos de mão-de-obra, bem como prazo ilimitado do benefício.<sup>39</sup>

O sistema jurídico tributário do Paraguai está centralizado no governo federal, o qual possui competência para instituir, entre outros, o imposto sobre a renda, o imposto sobre o valor agregado. No caso das maquiladoras, o governo concede isenção do imposto de renda e do IVA, pagando-se somente um tributo único, com alíquota de 1% sobre o faturamento mensal da empresa maquiladora.

Todavia, esses benefícios somente são outorgados quando da exportação do produto final. Caso a indústria deseje vender seus produtos para o mercado interno, essa venda estará limitada a 10% sobre sua produção e, ao mesmo tempo, condicionada ao pagamento dos respectivos tributos.

As maquilas paraguaias foram instituídas em 1997 e regulamentadas no ano 2000. Trata-se de uma oportunidade para o desenvolvimento do país, pois são vistas como instrumentos eficazes, capazes de contribuir com a geração de receitas, trabalho e tecnologia.

Devido a sua localização privilegiada entre os países do Mercosul, o Paraguai busca, com isso, ampliar a porta de acesso ao bloco ao permitir que empresas oriundas de países não membros usufruam das vantagens concedidas para o comércio entre os países do bloco, como a alíquota de 0% para bens que possuam certificado de origem do Mercosul.

Desde a instituição do regime, o Paraguai demonstrou grande crescimento em suas exportações, passando de 951 milhões de dólares em 2002 para US\$4.443 bilhões em 2008. No entanto, as importações também deram um grande salto, iniciando em 1.510 bilhões de dólares em 2002 e chegando a 8.471 bilhões em 2008.<sup>40</sup>

Com isso, o Paraguai tem melhorado seu ambiente de negócios, estando posicionado, atualmente, no 77º lugar do índice de liberdade econômica, num total de 165 países no mundo.<sup>41</sup>

<sup>38</sup> No original: NAFTA provided renewed energy to growth in the maquiladora and led to increased FDI inflows into maquiladoras: doubling from US\$895 million in 1994 to US\$2.983 in 2000.

<sup>39</sup> Disponível em: <www.maquila.gov.py> Acesso em: 20 jul. 2009.

<sup>40</sup> Banco Central do Paraguai. Encontrado em: <www.bcp.gov.py> Acesso em: 08 ago. 2009.

<sup>41</sup> Encontrado em: <www.heritage.org>

### 3.3.4 China

A China, assim como o México, também utilizou as zonas de processamento de exportação, primeiramente, como instrumento de testes antes de expandi-las por todo seu território. A partir da reforma econômica de 1979, a China tem crescido como nenhum outro país (média de 10% ao ano) e um dos motivos para esse crescimento foi a implantação de ZPEs, que lá são chamadas de zonas especiais econômicas. (OTA, 2003, p.1)

Sabe-se que desde o governo de Mao Tse Tung, a China se manteve protecionista devido ao regime socialista, sendo seu comércio limitado às substituições de importações. Já o governo de Deng Xiao Ping adotou medidas para acelerar a estagnada economia chinesa, servindo-se, para isso, de quatro zonas especiais econômicas. (OTA, 2003, p.2)

Ao ver o desenvolvimento produzido por essas zonas, que se localizavam, exclusivamente, na região costeira, o governo resolveu estender seus testes ao restante do país.

As ZPEs chinesas, assim como as demais, visam a atrair investimentos estrangeiros para o país por meio do emprego de incentivos, tais como tarifas especiais aos investidores, aprimoramento da infraestrutura, legislação trabalhista mais flexível, bem como redução das questões burocráticas na fiscalização do comércio exterior.

Dentre os principais incentivos fiscais, encontram-se a isenção do imposto de importação e do IVA referentes à importação de matéria-prima, bens de consumo intermediários e consumíveis para uso próprio da fábrica, tecnologias de circuitos integrados, bem como conjunto completo de equipamentos para produção. (ABINEE, 2009, p.63)

A reforma chinesa foi tão ampla que, diferentemente das demais ZPEs, o governo chinês permitiu que além das indústrias, setores como o hoteleiro, turismo, agricultura, construção civil e desenvolvimento de infraestrutura se instalassem em ZPEs e também fossem beneficiados com os investimentos oriundos do exterior. (OTA, 2003, p.3)

Para abranger tudo isso, as zonas chinesas são, fisicamente, mais amplas que os enclaves normais. Para se ter uma noção, a primeira ZPE chinesa possuía uma área de 327 km<sup>2</sup>. (OTA, 2003, p.5)

Como resultado dessa evolução, a China instituiu uma zona econômica específica para tecnologia de informação, a *Dalian Software Park*. Estabelecida em 1999, é hoje um dos parques asiáticos do setor com maior índice de crescimento. Nas proximidades, se encontram universidades e institutos de pesquisas que se dedicam a formar profissionais para trabalhar no setor. (ENGMAN et al., 2007, p.20)

Às indústrias ali estabelecidas são conferidos tratamentos fiscais especiais por cinco anos. A partir do momento em que a indústria passa a ter lucro é concedida isenção dos tributos nos primeiros dois anos e redução de cinquenta por cento dos tributos nos três anos seguintes.

Além disso, reduz-se o imposto de renda de 33% para 10% e o imposto sobre o valor agregado de 17% para de 0 a 3%, desde que as exportações atinjam pelo menos 70% do total produzido. Para as exportações de tecnologia, são concedidas isenções no imposto de renda e nos tributos incidentes sobre a venda. (ENGMAN et al., 2007, p.21)

Importante ressaltar que as principais alterações econômicas que se realizaram na China ocorreram antes de seu ingresso na OMC (2002), o que facilitou bastante a concessão de todos esses incentivos fiscais, tais como a redução de tarifas incidentes sobre os investimentos oriundos do exterior.

O que difere as ZPEs chinesas das demais é sua ambição, tanto em seu aspecto físico quanto o número e a variedade de empresas que podem usufruir de seus benefícios, não sendo necessariamente indústrias. Assim como o México, a China tem investido na qualificação dos trabalhadores chineses.

### 3.3.5 Malásia

Antes de se tornar um país independente, em 1957, a Malásia, sob influência britânica, já possuía uma política liberal, mas, após uma visita de uma missão do Banco Mundial, em 1963, passou a adotar políticas tarifárias para desenvolver a indústria nacional. (FURBY, 2005, p. 11)

Entretanto, era um país pouco estruturado e, por isso, não poderia fornecer às suas indústrias mão-de-obra qualificada, tecnologia e capital. Para suprir tais deficiências, o governo instituiu zonas de processamento de exportação, que possuíam incentivos capazes de atrair investimento externo.

Mesmo assim, as zonas não foram capazes de se relacionar com o restante da economia local, levando seu governo a adotar políticas mais agressivas, o que gerou uma recessão em 1985, uma vez que elevaram em demasia os gastos públicos. (FURBY, 2005, p. 12)

Isso fez com que o governo mudasse suas políticas comerciais e adotasse uma nova política, mais voltada para as exportações. Nesse novo plano, o governo concedeu incentivos voltados para o incremento tecnológico, bem como das exportações e a compra de insumos do mercado interno, atraindo maior investimento externo.

Os principais estímulos fiscais dessas zonas são: a) políticas fiscais de fomento ao investimento externo direto voltado à exportação; b) isenção parcial do imposto de renda pelo período de cinco anos a contar do dia da produção, ficando obrigada a pagar apenas 30% de sua renda tributável; c) direito, a cada cinco anos, à compensação de 60% sobre as despesas com capital; d) incentivo para ampliar a capacidade instalada, modernizar equipamentos e diversificar a linha de produção, concedido a empresas com mais de doze anos de existência. (ABINEE, 2009, p. 65)

### 3.4 Proposta no Brasil

As Zonas de Processamento de Exportação (ZPEs) brasileiras foram instituídas no final dos anos 80, pelo Decreto-Lei n.º. 2.452 de 29 de julho de 1988, que autorizava o Poder Executivo a criá-las, mas se restringia aos territórios da SUDENE (Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste) e da SUDAM (Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia).

À época, o então Presidente da República, José Sarney, havia visitado a China, de onde voltou convencido de que as zonas especiais chinesas foram o motivo do grande impulso no desenvolvimento econômico do país. Ele verificou que a demanda de insumos no mercado interno havia crescido devido ao aumento do volume das exportações gerado pelas ZPEs. (SARNEY, 2007)

Posteriormente, um novo decreto (Decreto n.º. 96.759/88) dispunha sobre o Conselho Nacional das Zonas de Processamento de Exportação (CZPE) que já havia sido criado pelo Decreto-lei acima mencionado.

Em 14 de junho de 1988 foi criada, por meio de decreto, a primeira ZPE brasileira, a de Macaíba, no Estado do Rio Grande do Norte, e assim sucessivamente até o número de 14 ZPEs, as quais não saíram do papel devido a uma mudança no quadro político do país, que acarretou a revogação do Decreto-Lei n.º. 2.452/88 e encerrando com o período das ZPEs. (LINDNER, 1993, p. 36)

Alguns críticos, que representavam o pensamento protecionista da época, alegavam que a indústria nacional seria incapaz de concorrer com as indústrias instaladas nos enclaves das ZPEs devido às vantagens que seriam concedidas a essas últimas.

No entanto, o tema volta à tona com a Lei n.º. 8.396 de 02 de janeiro de 1992, a qual foi atualizada em 2007, já passados quase vinte anos da primeira tentativa de se instituir as ZPEs no país, com a Lei n.º. 11.508 de 20 de julho de 2007, posteriormente modificada pela MP 418/2008 que se converteu na Lei n.º. 11.732 de 2008.

O primeiro conceito de ZPE trazido pela legislação brasileira compreendia as ZPEs como uma área de livre comércio destinada, exclusivamente, à exportação, considerada, para efeitos aduaneiros, como zona primária. Visava a fortalecer o balanço de pagamentos, reduzir o desequilíbrio regional e promover a difusão tecnológica e o desenvolvimento econômico e social do país.

No Brasil, atualmente, o artigo 1º, parágrafo 1º da Lei n.º. 11.732 de 2008 conceitua as Zonas de Processamento de Exportação como:

(...) áreas de livre comércio com o exterior, destinadas à instalação de empresas voltadas para produção de bens a serem comercializados no exterior, sendo consideradas zonas primárias para efeito de controle aduaneiro. (BRASIL, 2007)

A partir disso, num primeiro momento, é possível deduzir que as ZPEs brasileiras visam à exportação de bens produzidos em suas áreas, consideradas zonas primárias para efeitos aduaneiros, ou seja, áreas onde se efetuam operações de carga e descarga de mercadorias procedentes do exterior ou a ele destinadas.

As ZPEs brasileiras são enclaves situados, principalmente, em áreas menos desenvolvidas do país e tem por finalidade, da mesma forma que na primeira tentativa, a redução dos desequilíbrios regionais por meio da geração de empregos, bem como a difusão da tecnologia e o consequente desenvolvimento econômico e social da nação.

Atualmente, o Brasil possui 28 ZPEs, sendo que 17 já foram criadas, dentre as quais algumas propuseram realocação e 11 já foram propostas. Contudo, não há nenhuma em funcionamento, pois ainda falta implementar alguns detalhes, como criar cargos para estruturação do Conselho das ZPEs, complementação das normas de controle aduaneiro, alfandegamento e constituição e estruturação da empresa administradora, planos diretores, construção de infraestrutura e etc. (BRAGA, 2009)

O quadro a seguir apresenta as ZPEs criadas e as propostas, bem como as cidades e os Estados onde estão localizadas ou para onde serão realocadas, e as respectivas datas de sua criação ou proposta:

ZPE/CIDADE	ESTADO	RELOCALIZAÇÃO	DECRETO/PROTOCOLO
Murici	AL	22 de agosto de 2007	
Macapá/Santana	AP	18 de julho de 2007	
Ilhéus	BA	97.703 de 28 de abril de 1989	
Maracanú	CE	PECÉM	96.990 de 14/10/88
Vila Velha	ES	VILA VELHA	1.118 de 22/04/1994
Aracruz	ES	30 de outubro de 2008	
São Luís	MA	97.581 de 20/03/1989	
Bacabeira	MA	22 de janeiro de 2008	
Teófilo Otoni	MG	1.276 de 13/10/1994	
Uberaba	MG	18 de abril de 2009	
Corumbá	MS	997 de 30/11/1993	
Bataguassu	MS	28 de janeiro de 2009	
Cáceres	MT	99.043 de 06/03/1990	
Barcarena	PA	97.663 de 14/04/1989	

João Pessoa	PB	97.580 de 20/03/1989	
Suape	PE	97.407 de 22/12/1988	
Parnaíba	PI	PARNAÍBA	97.406 de 22/12/1988
Pavussu	PI	04 de julho de 2008	
Itaguaí	RJ	DUQUE DE CAXIAS	1.278 de 11/10/94
Macaíba	RN	SÃO GONÇALO	96.989 de 14/10/88
Assú	RN	17 de junho de 2007	
Boa Vista	RR	05 de junho de 2001	
Rio Grande	RS	996 de 30/11/93	
Imbituba	SC	1.122 de 28/04/94	
N.S do Socorro	SE	BARRA dos COQUEIROS	97.664 de 14/04/89
Fernandópolis	SP	30 de junho de 2009	
Praia Grande	SP	15 de junho de 2008	
Araguaína	TO	98.123 de 06/09/89	

### 3.4.1 Incentivos fiscais das ZPEs brasileiras

A Lei n.º. 11.508/07, alterada pela Lei n.º. 11.732/08, em seu artigo 6º determina, no caso de importação ou aquisição no mercado interno de bens e serviços, a **suspensão** dos seguintes impostos: a) imposto de importação; b) imposto sobre produtos industrializados (IPI); c) contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS); d) contribuição social para o financiamento da seguridade social devida pelo importador de

bens estrangeiros ou serviços do exterior (COFINS – importação); e) PIS/PASEP; f) PIS/PASEP – importação; g) adicional de frete para renovação da Marinha Mercante (AFRMM).

Essa suspensão, segundo o artigo 18<sup>42</sup> da Lei, somente ocorrerá se a pessoa jurídica exportar para o exterior no mínimo 80% de sua receita bruta total, sendo que tal condição constitui um dos critérios para instalação das empresas dentro da ZPEs. (BRASIL, 2008)

Assim, a legislação permite que 20% da receita bruta da empresa sejam vendidos no mercado interno. Essa norma foi motivo de muita preocupação à época de sua votação, pois muitos temiam que as empresas instaladas tanto na Zona Franca de Manaus quanto no restante do território brasileiro seriam prejudicadas.

Por esse motivo, ficou estabelecido que os produtos vendidos no mercado interno, não usufruirão da suspensão de tributos, devendo ser normalmente recolhidos todos os tributos incidentes sobre a operação, além do imposto de importação e do AFRMM acrescidos de juros e multa de mora, pois haviam sido suspensos durante o processo produtivo.

Para complementar, também foi acrescentada uma cláusula de salvaguarda da indústria nacional, permitindo que tal porcentagem seja alterada caso o Conselho Nacional das Zonas de Processamento de Exportação brasileiras entenda que a ZPE esteja provocando prejuízos à indústria nacional. Se confirmado, o Conselho poderá aumentar o percentual das exportações ou até mesmo proibir a venda no mercado interno.<sup>43</sup> (BRASIL, 2008)

Esse parágrafo foi alvo de críticas devido à insegurança no que concerne à estabilidade das regras que essas alterações podem acarretar, contrariando uma das principais vantagens das ZPEs: a estabilidade das regras, extremamente necessária para se atrair investimentos.

Inicialmente, o projeto de n.º. 146/96 previa a isenção total dos tributos indiretos e do imposto de renda pelo prazo de dez anos, o que gerou muita divergência no país. Para Celso Amorim, atual Ministro das Relações Exteriores do país, a isenção de impostos indiretos incidentes sobre o valor agregado é permitida pela OMC e constitui-se uma forma de equilibrar as condições e evitar a dupla tributação, uma vez que o produto já sofrerá incidência desses tributos ao ser exportado.<sup>44</sup>

Já para Helson Braga, presidente da Associação Brasileira das Zonas de Processamento de Exportação<sup>45</sup>, a legislação brasileira, ao conceder isenção total do imposto de renda, não estaria infringindo as regras da OMC em face do caráter temporário do benefício.<sup>46</sup>

Como se pode notar, essa questão gerou muitas controvérsias entre governo, economistas e juristas. Por esse motivo, a primeira lei que regulamentou o tratamento fiscal das ZPEs brasileiras retirou a isenção do imposto de renda, mas permaneceu a **isenção** dos demais tributos: imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados, PIS/COFINS e PIS/COFINS importação, bem como o adicional de frete para renovação da marinha mercante (AFRMM).

Na alteração introduzida pela MP 458 de 2008 que, posteriormente, converteu-se na lei n.º. 11.732 de 2008, as importações ou aquisições no mercado interno passaram a usufruir da **suspensão** desses tributos, desde que tais insumos fossem integralmente utilizados no processo de industrialização e, comprovadamente, exportados seus produtos finais.

A legislação limita esses benefícios ao prazo máximo de vinte anos, podendo ser prorrogado por igual período a critério do Conselho Nacional das ZPEs, no caso de investimentos de grande vulto que exijam longos prazos de amortização.

A suspensão dos tributos mencionados na referida lei também se aplicará às operações de compra e venda realizadas entre as empresas autorizadas a operar dentro das ZPEs. Isto quer dizer que essas operações serão tributadas como exportação e não como uma comercialização no mercado interno.

Aplica-se também na aquisição de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos ou usados, mas desde que incorporados no ativo imobilizado da empresa autorizada a operar em ZPE.

Além desses incentivos, são concedidos às empresas incentivos cambiais e administrativos, tais como: dispensa de licença ou de autorização de órgãos federais, salvo os controles de ordem sanitária, de interesse de

<sup>42</sup>UNIÃO FEDERAL. Lei n. 11.732 de 2008, artigo 18: Somente poderá instalar-se em ZPE pessoa jurídica que assuma compromisso de auferir e manter, por ano-calendário, receita bruta decorrente de exportação para o exterior de, no mínimo, 80% (oitenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços.

<sup>43</sup> BRASIL. Lei n. 11.732 de 2008. Artigo 3º, § 4º: Na hipótese de constatação de impacto negativo à indústria nacional relacionado à venda de produto industrializado em ZPE para o mercado interno, o CZPE, poderá propor: I – elevação do percentual de receita bruta decorrente de exportação para o exterior, de que trata o art. 18 desta lei; ou II – vedação de venda para o mercado interno de produto industrializado em ZPE, enquanto persistir o impacto negativo à indústria nacional.

<sup>44</sup> Disponível em: <[http://demarest.boletimaduaneiro.com.br/noticias.asp?acao=ver\\_noticia&id=728](http://demarest.boletimaduaneiro.com.br/noticias.asp?acao=ver_noticia&id=728)> Acesso em: 11.ago 2007.

<sup>45</sup> www.abrazpe.org.br

<sup>46</sup> Encontrado em: <[http://demarest.boletimaduaneiro.com.br/noticias.asp?acao=ver\\_noticia&id=728](http://demarest.boletimaduaneiro.com.br/noticias.asp?acao=ver_noticia&id=728)> Acesso em: 11.ago 2007.

segurança nacional e de proteção ao meio ambiente; liberdade cambial, permitindo que a empresa mantenha no exterior 100% das divisas obtidas por meio das exportações.

Esse último também é aplicado às empresas exportadoras que atuam fora das ZPEs. No entanto, a previsão de que tal benefício será concedido pelo prazo de vinte anos, prorrogável por igual período, garante maior estabilidade na manutenção do benefício.

Enfim, tanto os incentivos fiscais, como os administrativos e cambiais previstos para as ZPEs são meios de induzir e direcionar a vocação exportadora do país, visando ao aumento de seu volume para maior desenvolvimento econômico e social.

### 3.5 As ZPEs Brasileiras na OMC

O Banco Mundial recomenda que as zonas devam ser tributadas de forma moderada. Isto implica dizer que a tributação não deve ser nem extremamente generosa nem severa. No entanto, segundo ele, deve-se minimizar a tributação indireta, bem como o subsídio de utilidades como água e eletricidade, uma vez que desencoraja sua racionalização. Também alerta para que a concessão de incentivos fiscais esteja de acordo com as normas da OMC, sob pena de sofrer retaliações dos países importadores. (WORLD BANK, 1998)

Considerando a influência da OMC sobre o comércio internacional e, principalmente, sua capacidade de permitir que sejam aplicadas sanções aos membros que descumprem suas normas, o Brasil teve que fazer vários ajustes para adequar sua legislação a esse órgão.

Conforme visto, todas as alterações realizadas pelas normas em relação às ZPEs, não puderam deixar de considerar os dispositivos da OMC, que, por sinal, influenciaram na escolha dos tributos que seriam objeto de incentivos fiscais.

Nesse sentido e conforme mencionado no capítulo anterior, durante a formatação normativa das ZPEs brasileiras, foi utilizado como parâmetro o fato de a OMC claramente diferenciar os tributos diretos dos indiretos, sendo considerados subsídios os benefícios concedidos somente sobre os tributos diretos.

Sendo o imposto de renda um tributo direto, mesmo com a previsão do limite de isenção por 10 anos, o governo entendeu oportuno retirar tal benefício incidente sobre esse imposto, com o propósito de não dar azo a qualquer discussão, uma vez que implica na renúncia de receitas públicas sobre tributo direto e, conseqüentemente, um subsídio.

Em razão disso, também se trocou a “isenção” pela “suspensão” de tributos, desde que comprovada a exportação de todos os insumos importados, uma vez que a isenção também poderia gerar problemas com a OMC. Caso não seja comprovada, todos os tributos incidentes sobre a operação deverão ser recolhidos, o que não ocorreria com a isenção. Em razão disso, não é possível verificar na suspensão uma contribuição financeira por parte do Estado, uma vez que os tributos ficam tão-somente suspensos.

Apesar desses incentivos se voltarem para o desempenho exportador, o que caracterizaria o critério da especificidade do ASMC, não podem ser considerados subsídios para os efeitos do Acordo sobre Subsídios da OMC porque, conforme será visto, incidem apenas sobre tributos nacionais indiretos.

#### 3.5.1 Os Tributos brasileiros indiretos

Conforme mencionado no capítulo anterior, os tributos indiretos são aqueles cujo sujeito passivo da obrigação tributária repassa o ônus a terceiros, enquanto que nos tributos diretos, o próprio sujeito passivo é quem arca com os encargos dessa obrigação.

A lei das ZPEs brasileiras outorga a suspensão de alguns tributos na importação de bens, os quais serão posteriormente exportados. Esses tributos podem ser chamados de indiretos justamente pelo fato de repercutirem nos preços dos produtos de forma imediata e, se recolhidos, seriam exportados juntamente com as mercadorias.

O primeiro deles é o imposto de importação, o qual, conforme a Constituição Federal, incide sobre a entrada de mercadorias no território brasileiro. De caráter extrafiscal, uma de suas principais funções é proteger os produtos nacionais da concorrência desleal dos produtos estrangeiros mediante seu gravame.

Nesse sentido, compartilha Gouvêa:

A função do II não é de compensar a inexistência de carga tributária nos países de origem para bens exportados. Essa função é desempenhada pelos tributos internos comuns, sobre a produção e o consumo, no nosso caso o ICMS, o IPI, o ISS e, mais recentemente, o PIS e a COFINS. O II cria uma vantagem extra à produção nacional, por incidir sobre a operação em caráter adicional aos impostos submetidos à tributação ordinária. (GOUVÊA, 2006, p. 171)

Diante disso, se se fizer o pensamento inverso, é possível concluir que não há necessidade nem motivo de se exportar mercadorias oneradas pelo imposto de importação, primeiramente, porque seu caráter extrafiscal,

serve para proteger a indústria nacional da concorrência estrangeira, equilibrando os preços dos bens importados e dos nacionais. Segundo, porque influencia diretamente nos preços dos bens importados, caracterizando-se como tributo indireto e, por isso, não pode ser exportado.

Portanto, o imposto de importação brasileiro não possui como fulcro o auferimento de receitas aos cofres públicos, constituindo-se uma maneira de o governo controlar sua balança comercial por meio da indução, tanto para o aumento quanto para a redução das operações de importações, com influência direta sobre os preços.

O segundo tributo suspenso pela lei é o imposto sobre produtos industrializados (IPI), que incide sobre a industrialização de produtos nacionais ou estrangeiros, bem como sobre o desembaraço aduaneiro de produto industrializado de procedência estrangeira e sobre sua saída dos estabelecimentos industriais.

Para efeitos desse imposto, o Código Tributário Nacional estabeleceu que produto industrializado é aquele tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. O referido imposto também é utilizado como instrumento de função extrafiscal e seletivo em função da essencialidade do produto.

Sobre os tributos indiretos, tais como o IPI, faz-se mister ressaltar que suas regras básicas e a sintaxe de incidência repercutem de forma imediata no preço dos produtos sobre os quais incidem esses tributos.

Quanto às contribuições Pis/Pasep e Cofins e Pis/Pasep e Cofins – importação, há muita controvérsia sobre sua natureza jurídica, não cabendo aqui discutir se são um tipo autônomo de tributo ou se se enquadram dentro das taxas ou impostos.<sup>47</sup> O importante é que tais contribuições também influenciam o preço dos produtos.

Além de servirem como instrumento de intervenção estatal na economia, também são instrumentos de financiamento da Seguridade Social e se diferem no que tange ao seu fato gerador. Enquanto o fato gerador do Pis/Pasep e Cofins tradicionais constitui na receita bruta das vendas de mercadorias e serviços, o Pis/Pasep e Cofins - importação incidem sobre a entrada de bens estrangeiros no território nacional.

A regra geral dessas contribuições é de tributação não-cumulativa, o que as aproxima dos impostos nacionais sobre o consumo, tais como o ICMS, bem como dos efeitos extrafiscais e sua influência nos preços.

Da mesma forma, apesar dessas contribuições não incidirem sobre a exportação, segundo Gouvêa, elas “oneram o preço do bem exportado, de modo a reduzir a competitividade do produto nacional no exterior”. (GOUVÊA, 2006, p.165)

Nesse sentido, tornam-se evidentes os motivos que levaram o legislador brasileiro a suspender a incidência dessas contribuições nas operações de importações realizadas pelas empresas estabelecidas nas ZPEs, quando da exportação do produto final.

Já o adicional de frete para a renovação da marinha mercante (AFRMM), também uma contribuição social sobre o domínio econômico, incide sobre o frete cobrado pelas empresas brasileiras e estrangeiras de navegação que operam em porto brasileiro. Também constitui uma contribuição extrafiscal, vinculando-se a órgão público incumbido de administrar um fundo que decorre da intervenção estatal na economia.

Importante ressaltar que a importação no Brasil ainda possui mais um gravame: os tributos incidentes sobre a importação no Brasil são calculados por dentro. A lei n.º 10.865 de 2004, que institui a cobrança de PIS/COFINS – importação, tem por escopo equiparar os custos de produção interna com os custos dos produtos importados.

Sobre a forma como o tributo deverá ser cobrado, a referida lei, em seu artigo 7º, inciso I, estabelece que a base de cálculo para sua cobrança será composta pelo valor aduaneiro (VA), entendido como o valor de base para o cálculo do imposto de importação, o ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e, ainda, o valor das próprias contribuições quando o fato gerador for a entrada de bens estrangeiros no território nacional.

Em suma, a base de cálculo para o referido tributo é formada pelo VA + Cofins-importação + PIS-importação + ICMS, podendo ser representado pela seguinte fórmula, no caso de Pis/Pasep:  $PIS\text{-importação} = c \times (VA \times X)$ , onde:  $X = \frac{1 + ex + a + bx(1+a)}{(1-c-d)(1-e)}$ . (LUDOVICO, 2007, p. 168)

Essa fórmula também se aplica a COFINS: VA = Valor Aduaneiro; *a* = alíquota do Imposto de Importação (II); *b* = alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); *c* = alíquota da contribuição para o Pis/Pasep-importação; *d* = alíquota da Cofins-importação; *e* = alíquota do ICMS. (LUDOVICO, 2007, p. 168)

<sup>47</sup> Uma parte da doutrina (Sacha Calmon Navarro Coelho, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho e Roque Antonio Carrazza) adota a visão tripartida de espécies tributárias (imposto, taxa e contribuição de melhoria), enquanto outra parte (Hugo de Brito Machado, José Eduardo Soares de Melo, Leandro Paulsen e Márcio Severo Marques) adota a quinquipartida (imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições sociais), mas todos submetem as contribuições sociais ao regime de direito tributário.

Verifica-se que tanto as contribuições quanto o ICMS, de acordo com o cálculo apresentado, são calculados por dentro, isto é, a base de cálculo do PIS e da Cofins – importação é composta pela soma do valor da mercadoria importada, do ICMS e das próprias contribuições, “ensejando um efeito circular de incidências em cascata”. (HARADA, 2005, p. 361)

Isso implica dizer que a elevação da alíquota do PIS e da Cofins imediatamente aumentará o ICMS, que, conseqüentemente, acarretará no aumento do PIS e da Cofins a serem pagos, tendo em vista que, além de incidirem sobre si, incidem sobre o valor do ICMS. Verifica-se, nesse caso, a incidência de tributo sobre tributo, configurando no cálculo denominado “por dentro”.

Da mesma forma, ocorre com o PIS e a COFINS incidentes sobre o faturamento das empresas, isto é, integram a sua própria base de cálculo, bem como a do ICMS, que também integra a base de cálculo do PIS e da COFINS. Além disso, importante mencionar que o conceito de faturamento não é o mesmo que renda nos termos do Direito Tributário brasileiro.

Enquanto que por faturamento se entende a receita oriunda da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, não se confundindo com a totalidade das receitas auferidas<sup>48</sup> (STF, 2009), a renda, segundo o STF, implica a “existência receita, de lucro, proveito, ganho ou acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou auferimento de algo a título oneroso”.<sup>49</sup>(STF, 1993)

Portanto, todos os tributos mencionados na legislação das ZPEs, de uma forma ou de outra podem ser considerados indiretos, tendo em vista que resultam em custo adicional às mercadorias e serviços, pois ora são calculados por dentro, ora porque incidem sobre a venda, o consumo ou o valor agregado, não constituindo seu sujeito passivo no pagador efetivo do tributo.

### 3.5.2 Os incentivos fiscais das ZPEs brasileiras e o ASMC

Ao se considerar a necessidade de se juntarem os três elementos (benefício, especificidade e desempenho exportador), previstos no ASMC para a caracterização de subsídio proibido, será demonstrado que os três não se encontram reunidos na legislação brasileira das ZPEs.

Segundo o ASMC, os benefícios devem decorrer de contribuições financeiras e, devido ao fato de a lei atual prever a suspensão e não mais a isenção, não há uma renúncia de receita. Lembrando que já fora mencionado no capítulo anterior, que a isenção é uma modalidade de incentivo que se encontra no âmbito da receita pública, constituindo-se sua renúncia.

Por esse motivo, os benefícios concedidos não podem se configurar uma contribuição financeira, pois o produtor que exporta não paga, efetivamente, os tributos, que ficam suspensos e não isentos nas ZPEs, não constituindo a suspensão em nenhuma modalidade de subsídio.

Acrescenta-se, ainda, que o ASMC discrimina os tributos diretos como objeto proibido de concessão de incentivos fiscais, conseqüentemente, permite que tais incentivos sejam concedidos aos tributos indiretos, desde que não seja de forma excessiva, se comparado com o que seria arrecadado sobre a produção e a venda no mercado interno.

O caso FSC dos Estados Unidos claramente ilustrou a proibição de incentivos fiscais incidentes sobre tributos diretos, reforçando o entendimento sobre o Anexo I, ao considerar proibidas as isenções concedidas às empresas, chamadas FSC, por se tratarem de incentivos concedidos sobre tributos diretos.

No que toca à permissibilidade de venda interna, as ZPEs tampouco estarão recebendo qualquer tipo de subsídios, não se enquadrando no anexo I do ASMC, item (g), porquanto terá tratamento de uma importação comum, devendo ser pagos todos os tributos incidentes sobre a importação do produto final, bem como o imposto de importação sobre os insumos importados, concorrendo em patamar de igualdade com as empresas estrangeiras.

A vantagem é que, na ZPE brasileira, os produtos são fabricados por brasileiros, diminuindo o índice de desemprego. Outrossim, a utilização de insumos nacionais acarreta no aumento da demanda no mercado interno e do valor agregado das exportações.

Isso também não implica a substituição de importações nos termos do artigo 3.1 (b) do ASMC, pois não repercutirá no aumento da produção nacional em detrimento das importações, eis que, conforme já mencionado, os produtos fabricados nas ZPEs serão considerados estrangeiros, logo, seu comércio com o Brasil será tratado na forma de comércio exterior.

No que tange aos subsídios acionáveis, as zonas brasileiras dificilmente causarão danos à indústria de outro país, porquanto não causará deslocamento ou impedimento de suas importações no mercado brasileiro, haja vista que os produtos oriundos das ZPEs que ingressarem no país terão tratamento igualitário a qualquer

<sup>48</sup>Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1107936/PE Min. Mauro Campbell Marques. 25.05.2009. Segunda Turma.

<sup>49</sup> STF. RE 117887/SP Min. Carlos Veloso. Tribunal pleno. 11.02.93.

importação, isto é, incidirão sobre eles os mesmos tributos que incidiriam sobre importações de outros países, não prejudicando, portanto, a livre concorrência internacional, tampouco infringindo o princípio da nação mais favorecida e do tratamento nacional.

Quanto ao deslocamento ou impedimento de importações em um mercado de um terceiro país, ressalta-se que as ZPEs brasileiras se limitaram a adotar a praxe internacional de não se exportar tributos, devendo se levar em consideração que o Brasil sem ZPEs não consegue competir no mesmo patamar de igualdade com os demais países.

Não obstante, os incentivos fiscais das ZPEs brasileiras não conferem às indústrias ali instaladas uma vantagem significativa em relação às demais localizadas pelo mundo, mas sim, constituem uma forma de equilibrar a concorrência comercial, visto que a maioria dos países tem adotado a mesma política, não sendo assim, possível causar qualquer tipo de distorção ao comércio internacional.

Desse modo, o critério da vantagem não pode ser verificado nas zonas de processamento de exportação brasileira, tampouco o da especificidade, já que a legislação em nenhum momento impõe critérios que limitam a autorização para operar nas ZPEs, concedendo vantagens para uns e excluindo outros, ou seja, qualquer empresa, de qualquer setor, pode se instalar nessas zonas.

Quanto à vinculação ao desempenho exportador, a própria OMC em seu Relatório Anual de 2006 reconheceu que o fato de um subsídio estar voltado às empresas exportadoras não implica, diretamente, sua proibição, sendo necessário verificar se ele não teria sido concedido se não fosse possível prever que as exportações se desencadeariam por meio dele. (WTO, 2006, p. 199)

Isso não ocorre com as ZPEs brasileiras, pois os mesmos benefícios já são concedidos no âmbito interno. Logo, não constituem o único meio de desencadear o aumento das exportações. O que se pretende com as zonas é o desenvolvimento do parque industrial brasileiro como um todo e, em decorrência disso, o aumento das exportações, atração de investimentos externos, geração de empregos, correção de desequilíbrios regionais e transferência de tecnologia.

As ZPEs são meios eficazes de promover o desenvolvimento, principalmente de regiões menos desenvolvidas, por isso, se enquadram dentro dos subsídios permitidos pela OMC, que apesar de sua categoria ter sido extinta no ano 2000, devem ser mantidos caso não causem danos aos demais países.

Ao analisar a lista das ZPEs brasileiras apresentada nesse capítulo, verifica-se que as cidades que sediam essas zonas são encontradas nas regiões menos desenvolvidas do país e, por isso, se os benefícios concedidos subsídios fossem, eles se enquadrariam na categoria de subsídios permitidos.

O que diferencia as indústrias instaladas em ZPEs das demais são as vantagens administrativas, como a simplificação de procedimentos de importação. No que concerne aos incentivos fiscais, os mesmos também se encontram disponíveis para as empresas que operam fora das ZPEs.

Nas palavras de Helson Braga:

(...) Em primeiro lugar, esses incentivos se destinam fundamentalmente a proporcionar as condições de atração de investimentos que existem em outros países. (...) Em segundo lugar, o grosso dos incentivos fiscais utilizados por uma empresa em ZPE não decorre do fato de elas estarem instaladas em ZPE, mas porque exportam a maior parte de sua produção. Em outras palavras, elas teriam basicamente as mesmas isenções dentro ou fora de ZPE. (BRAGA, 2006)

Ressalta-se que o Brasil não tem feito nada além do que os outros países já fazem há muito tempo: conceder benefícios sobre tributos indiretos, os quais, de uma forma ou de outra, serão cobrados no país de destino quando exportados, evitando, assim, a dupla tributação. Nesse sentido, afirma Helson Braga:

A rigor, o novo modelo apenas consolida mecanismos existentes, que se encontram espalhados em diferentes textos legais, e garante a sua vigência por um período de até 20 anos, através de um estatuto único (lei federal) – o que contribui para a estabilidade das “regras do jogo”, que é um ingrediente absolutamente essencial para a atração de grandes investimentos estrangeiros. (BRAGA, 2008, p. 9)

Isso permite que as indústrias instaladas nas zonas concorram em condições de igualdade com as demais empresas localizadas em outros países, os quais dispõem de mecanismos semelhantes, tendo em vista que prevalece no comércio internacional o princípio de não exportar tributos.

Para Braga, os incentivos fiscais contemplados nas ZPEs “se destinam fundamentalmente a proporcionar as condições de atração de investimentos que existem em outros países” (BRAGA, 2006). Dessa forma, as ZPEs são essenciais para o país se manter no comércio internacional, tendo em vista que, se o Brasil não adotar mecanismos similares aos demais países, continuará perdendo investimento para outros.

Importante considerar que o Brasil já adota, em geral, uma política de incentivos fiscais como instrumento de indução à exportação. Alguns podem até alegar que as ZPEs sejam dispensáveis por esse motivo, mas o que se pretende introduzir com elas é o que falta para garantir ao país o desenvolvimento similar ao chinês,

que tem demonstrado alto índice de crescimento econômico, ou seja, o país necessita de maior estabilidade econômica e jurídica, infraestrutura logística e liberdade cambial.

A ideia não é só induzir a indústria nacional à exportação e, sim, atrair empresas estrangeiras para exportarem a partir do Brasil, utilizando sua experiência e seu mercado externo e isso é possível com as ZPEs. (BRAGA, 2006)

Enfim, ao estudar as ZPEs de alguns países, foi possível verificar que a legislação brasileira ainda é tímida. Enquanto que no Brasil as ZPEs são meramente industriais, países como a China, por exemplo, admitem a inclusão de empresas comerciais e de serviços.

Além disso, alguns países, como a Malásia, isentam as empresas que operam em suas ZPEs do imposto de renda, infringindo os preceitos da Organização Mundial do Comércio, o que não ocorre no Brasil, onde as empresas instaladas nas ZPEs deverão pagar o imposto de renda nos mesmos parâmetros das empresas situadas fora dela.

Importante considerar que os incentivos fiscais concedidos pela lei nacional já são utilizados no restante do país nas condições permitidas pela OMC. Alguns dizem que as ZPEs poderiam ter sido mais audaciosas. No entanto, conforme visto, os legisladores brasileiros foram muito cautelosos para que as zonas não infringissem as regras da OMC e para evitar discussões nesse âmbito. Isso demonstra a seriedade do governo brasileiro em relação aos compromissos firmados na OMC.

Portanto, os incentivos fiscais concedidos pelas ZPEs brasileiras se limitam aos tributos indiretos e não são excessivos, uma vez que a suspensão é concedida na mesma proporção dos tributos que incidiriam sobre a operação, o que, conforme visto, é permitido pela OMC.

A legislação brasileira tampouco atribui vantagens a um número limitado de indústrias, uma vez que os incentivos fiscais encontrados nas ZPEs são os mesmos encontrados no restante do país. Sendo assim, as vantagens das ZPEs que não são fornecidas no âmbito interno são de cunho meramente administrativo e cambial e não fiscal.

Dessa maneira, não há que se falar em subsídios nos termos da OMC nas zonas de processamento de exportação brasileiras, pois tais benefícios não se configuram em nenhum dos requisitos encontrados no ASMC, compreendendo as ZPEs como instrumentos de política governamental, colaborando com o fomento do comércio internacional e o desenvolvimento tecnológico do país, a redução do índice de desemprego e, principalmente, dos desequilíbrios regionais.

## CONCLUSÃO

As Zonas de Processamento de Exportação são instrumentos utilizados pela maioria dos membros da OMC, com o intuito de desenvolver o parque industrial brasileiro, fomentando e diversificando suas exportações e, em consequência disso, bem atrair investimentos estrangeiros, transferência de tecnologia e, ainda, proporcionar a redução do índice de desemprego e dos desequilíbrios regionais.

Para conseguir esse objetivo os governos fazem uso de normas tributárias indutoras, representadas pelos incentivos fiscais, os quais podem ser outorgados na forma de isenção, subvenção, remissão, reembolso etc, podendo ou não caracterizar um subsídio nos termos das normas da OMC.

As ZPEs surgiram há quase cinquenta anos, numa época em que ainda não havia um acordo que regulasse a concessão dos subsídios. Com a instituição da OMC em 1995 e a regulamentação do comércio internacional, os países membros passaram a ter que adequar sua legislação aos preceitos normativos multilaterais, pois uma eventual violação de seus acordos pode acarretar sanções, retaliações ou medidas compensatórias unilaterais aplicadas por parte de outros membros.

Dentro desse marco, os acordos da OMC nada mencionam sobre as ZPEs. No entanto, a organização passou a regulamentar os subsídios e os dividiram em três categorias: permitidos, acionáveis e proibidos. Atualmente, encontram-se vigentes somente os subsídios acionáveis e proibidos, pois os permitidos foram extintos em 1999.

Os subsídios irrecorríveis eram permitidos quando destinados a atividades de pesquisa, à assistência de projetos ambientais ou às regiões menos favorecidas. De certa forma, ainda são permitidos, mas desde que não sejam distorcivos ao comércio, causando danos aos demais países.

Segundo a OMC, os subsídios proibidos devem possuir as seguintes características: devem conceder uma vantagem vinculada ao desempenho exportador ou à substituição de importações. São considerados específicos *per se*, não havendo necessidade de se comprovar nenhum dano. Portanto, há uma presunção na OMC de que os subsídios vinculados à exportação que conferem alguma vantagem tributária são distorcivos ao comércio.

O próprio ASMC enumera um rol ilustrativo, no qual se pode verificar que a isenção ou a remissão total ou parcial, vinculada à exportação de tributos diretos é considerada um subsídio proibido. Nesse mesmo rol, a isenção ou a remissão de tributos indiretos constituem subsídios quando concedidos de forma excessiva.

A forma excessiva é compreendida aqui quando o valor da isenção, restituição ou reembolso for superior dos tributos que deveriam ser recolhidos; ou seja, os benefícios devem ser concedidos na mesma proporção dos tributos.

No presente estudo, constatou-se que os tributos indiretos são aqueles que influenciam os preços dos produtos de forma imediata, cujos encargos são repassados a outrem, enquanto que os tributos diretos são aqueles que incidem sobre a renda, cujos encargos são suportados pelo próprio sujeito passivo da obrigação tributária.

A partir desse conceito, foi possível constatar que os tributos aos quais a legislação brasileira estabelece a suspensão (imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados, AFRMM, PIS/COFINS e PIS/COFINS – importação) são todos indiretos. Já para os subsídios acionáveis é necessário que se comprove seu dano, ou seja, não ocorrendo o nexo causal entre o subsídio e o dano, este será permitido e, conseqüentemente, não poderá ser reclamado perante a OMC.

Considerando que o ASMC ainda deixa muitas dúvidas quanto à caracterização dos subsídios, para melhor compreensão foi necessário estudar alguns casos emblemáticos já julgados pelo órgão de solução de controvérsias da OMC, bem como utilizar seus relatórios anuais, os quais compilam as ocorrências do comércio internacional com o respectivo entendimento da organização.

A partir disso, a jurisprudência da OMC demonstrou que:

- a) os subsídios podem estar vinculados à exportação de fato ou de direito;
- b) incentivos sobre tributos diretos são proibidos;
- c) entende-se por contribuição financeira a hipótese em que uma receita que deveria em outras circunstâncias ser paga, não fora recolhida;
- d) o fato de um incentivo ser concedido a empresas exportadoras não implica seu vínculo à exportação;
- e) o critério especificidade é interpretado comparando-se o número de indústrias que efetivamente recebem o benefício e o número das que poderiam receber.

Com a crise financeira mundial, que se iniciou em setembro de 2008, a OMC, que antes condenava firmemente os subsídios, passou a adotar um discurso mais brando ao admitir que, em tempos de crise, diante de um mercado imperfeito, os subsídios podem ser úteis.

Ao mesmo tempo, a organização alerta que as medidas de contingência são necessárias para assegurar a futura liberalização do comércio e devem ser empregadas temporariamente a fim de que não se convertam em medidas protecionistas eternas.

Nesse sentido, é possível que os países adotem políticas de desenvolvimento, tais como as ZPEs sem infringir a OMC. A legislação brasileira, por exemplo, demonstrou grande cautela em respeitar seus acordos, pois tratou somente de incentivos fiscais incidentes sobre tributos indiretos e na mesma proporção de seus valores, o que demonstra a seriedade do país no que concerne aos seus compromissos firmados na OMC.

A legislação ainda dispõe que as vendas no mercado interno não recebem qualquer tipo de benefício, uma vez que devem ser recolhidos todos os tributos incidentes sobre a operação de importação, além daqueles referentes à importação de insumos.

O Brasil tem adotado com as ZPEs a política já consagrada por muitos países, só que de forma mais restrita, pois respeita os preceitos normativos da OMC, ou seja, prevê a suspensão de tributos indiretos, a fim de evitar a dupla tributação no comércio internacional, uma vez que a prática no comércio internacional é de não exportar tributos.

Nesse contexto, o país consegue concorrer no mesmo patamar de igualdade com os demais países sem violar a OMC e tampouco os princípios do tratamento nacional e da nação mais favorecida, eis que concede tratamento isonômico para as importações oriundas de qualquer país e, ao adentrar no mercado interno, o produto é tratado como se nacional fosse.

Ao considerar que as empresas que possuem atividades nas ZPEs usufruirão das mesmas vantagens fiscais que as empresas que atuam no âmbito interno, as únicas vantagens que as ZPEs brasileiras podem oferecer às suas indústrias são de cunho meramente cambial e administrativo, o que não pode ser caracterizado como subsídios.

Para o país, as ZPEs poderão aumentar a demanda no mercado interno, atrair investimento estrangeiro para que as exportações sejam realizadas a partir do Brasil, trazendo seu conhecimento de comércio exterior e tecnológico para o país, bem como reduzindo o desemprego e, principalmente, desenvolvendo as regiões menos desenvolvidas.

Diante do exposto, conclui-se que os incentivos fiscais outorgados às ZPEs brasileiras não infringem o Acordo sobre Subsídios da OMC, pois não são específicos, não estão vinculados ao desempenho exportador e seus incentivos fiscais incidem, exclusivamente, sobre tributos indiretos e de forma não excessiva.

O legislador brasileiro demonstra claramente que sua intenção com as ZPEs é de promover o desenvolvimento industrial do país sem que isso acarrete na violação dos preceitos normativos da OMC e, em razão disso, muito estudo foi demandado para se chegar ao texto final da Lei n. 11.732 de 2008.

## REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, Flavia Regina Costa Ramos. **O caso Bombardier versus Embraer: análise crítica do emprego da retaliação no seio do sistema de solução de controvérsias na OMC.** Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10318&p=1>> Encontrado em: 22 jun. 2009.
- AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Coord.). **Direito do comércio internacional.** São Paulo: Aduaneiras, 2004.
- ARANDA, Victoria. **Export Processing Zones at Risk? The WTO Rules on Subsidies: what options for the future?** Disponível em: <<http://www.unctad.org/Templates/webflyer.asp?docid=3154&intItemID=2261&lang=1>> Acesso em: 09 jan. 2009.
- ARAÚJO, Márcia **Helson Braga afirma que zonas de processamento de exportação podem ajustar desequilíbrios.** Gestão c & t. n. 65, ano 6. Fev. 2006.
- ARMAS, Enrique Blanco de; SADNI-JALLAB, Mustapha. **A Review of The Role and Impact of Export Processing Zones in World Trade: the Case of Mexico.** Encontrado em: <<http://www.gate.cnrs.fr>> Acesso em: 20 out. 2009.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA ELÉTRICA E ELETRÔNICA. **A indústria elétrica e eletrônica em 2020: uma estratégia de desenvolvimento.** Abinee, junho, 2009.
- BARRAL, Welber. Subsídios e Medidas Compensatórias na OMC. In: CASELLA, Paulo Borba. MERCADANTE, Araminta de Azevedo (Org.). *Guerra comercial ou integração mundial pelo comércio?: a OMC e o Brasil.* São Paulo: LTr, 1998.
- \_\_\_\_\_. **Metodologia da Pesquisa Jurídica.** Belo Horizonte: Del Rey, 2007.
- BOYENGE, Jean-Pierre Singa. **ILO data base on export processing zones.** Geneva: April, 2007.
- BECHARA, Carlos Henrique Tranjan; REDENSCHI, Ronaldo. **A solução de controvérsias no Mercosul e na OMC.** São Paulo: Aduaneiras, 2002.
- BRAGA, Helson. BRAGA, Felipe Augusto Froner. **O Novo Modelo de ZPE e seu Eventual Impacto sobre a Zona Franca de Manaus.** Encontrado em: <[http://www.abrazpe.org.br/DOWNLOADS/helson\\_felipe\\_novo\\_modelo\\_zpe.pdf](http://www.abrazpe.org.br/DOWNLOADS/helson_felipe_novo_modelo_zpe.pdf)> 25 out. 2009, p. 9
- \_\_\_\_\_. **As ZPEs como mecanismo de desenvolvimento e oportunidades de negócios. I FORUM DAS ZPES.** 2009. Rio de Janeiro.
- BRASIL. Lei n. 11.508 de 20 de julho de 2007, com alterações introduzidas pela Lei n. 11.732/2008. Disponível em: <<http://www.abrazpe.org.br>> Acesso em: 20 mai. 2008.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1107936/PE Min. Mauro Campbell Marques. 25.05.2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>> Acesso em: 11 out. 2009
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 117887/SP Min. Carlos Veloso. Tribunal pleno. 11.02.93. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 10 set. 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CATÃO, Marcos Andre Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais.** São Paulo: Renovar, 2003.

- CUEVAS, Guillermo Cabanellas de las. SARAIVA, Bernardo. **Dumping, Subsídios y Salvaguardias**. Buenos Aires: Heliasta, 2006.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- ENGMAN, Michael. ONODERA, Osamu. PINALI, Enrico. **Export processing zones: past and future role in trade and development**. OECD Trade Policy Working Papers, n° 53. OECD publishing, 2007.
- FURBY, Mats. **Evaluating the Malaysian Export Processing Zones: with special focus on the electronic industry**. Lund University, Suécia, 2005, p.11.
- GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
- GOYOS JUNIOR, Durval de Noronha. **A OMC e os Tratados da Rodada Uruguai**. São Paulo: Observador Legal, 1994.
- GRANADOS, Jaime. **Export processing zones and other special regimes in the context of multilateral and regional trade negotiations**. Intal, Buenos Aires, 2003
- HOEKMAN, Bernard; MATTOO, Aaditya; ENGLISH, Philip. **Development, trade and the WTO**. Washington DC: The World Bank, 2002
- JACKSON, John. **The Jurisprudence of GATT and the WTO**. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.
- \_\_\_\_\_ **The future of international economic law**. Oxford: Oxford University Press, 2008.
- LAKATOS, Eva. MARCONI, Marina. **Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 2003.
- LINDNER, Eduardo. **As ZPEs Brasileiras: A necessidade de mudanças no contexto do Mercosul**. 4 vol. Estudos da Integração: Brasília, 1993.
- LUDOVICO, Nelson. **Logística Internacional: um enfoque em Comércio Exterior**. São Paulo: Saraiva, 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MAGALHÃES, Luiz Roberto Paranhos de. **Subsídios na disciplina da Organização Mundial do Comércio**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- MARTINS, Alexandre Marques da Silva. **Subsídios e medidas compensatórias na OMC**. São Paulo: Aduaneiras, 2007.
- MEZZAROBA, Orides. MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de Metodologia da Pesquisa no Direito**. Ed. Saraiva, São Paulo, 2004.
- MOTA, Pedro Miguel Infante. **O sistema Gatt/OMC – introdução histórica e princípios fundamentais**. Coimbra: Almedina, 2005.
- OTA, Tatsuyuki. **The Role of Special Economic Zones in China's Economic Development as compared with Asian Export Processing Zones: 1979-1995**. Asian in Extensio, March, 2003.
- PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: constituição e código tributário**. 11 ed. Livraria do Advogado, São Paulo, 2009, p. 1133
- PIRES, Adilson Rodrigues. **Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. ELALI, André. PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Coord.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007.

REIS, Felipe Nagel. *Os subsídios na OMC: as limitações impostas aos governos na sua política industrial pelas regras do ASMC e pela jurisprudência da OMC*. 2007, Dissertação (Mestrado em Direito) - Curso de pós-graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2007.

ROMERO, Cristiano. Governo quer empresas monopolistas fora das ZPEs. *Jornal Valor Econômico*. 18 fev. 2008.

SARNEY, José. **Hora de crescer: ZPE**. Folha de São Paulo. Caderno Opinião. 30 de março de 2007.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

TORRES, Heleno Taveira (Coord). **Comércio Internacional e Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TORRES, Raúl. **Free Zones and The World Trade Organization Agreement on Subsidies and Countervailing Measures**. Kluwer Law International BV, The Netherlands.

THORSTENSEN, Vera. **A Organização Mundial do Comércio**. São Paulo: Aduaneiras, 1999.

WORLD BANK GROUP. **Export and Processing Zones (Policy and Research Series)**. Washington D.C: The World Bank, 1991.

WORLD BANK. **Lessons from the World Bank Research on Financial crisis**. Policy Research Working Paper, nº 4779, Washington D.C: The World Bank, 2008.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

## SITES CONSULTADOS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS ZONAS DE PROCESSAMENTO DE EXPORTAÇÃO. Disponível em: <<http://www.abrazpe.org.br>> Acesso em: 20 abr. 2008.

BANCO CENTRAL DEL PARAGUAY. Disponível em: <<http://www.bcp.gov.py>> Acesso em: 15 out. 2009.

CNIME. Disponível em: <<http://www.maquila.gov.py>> Acesso em: 15 out. 2009.

THE HERITAGE FOUNDATION. Disponível em: <<http://www.heritage.org>> Acesso em: 22 out. 2009.

WORLD TRADE ORGANIZATION. Disponível em: <<http://www.wto.org>> Acesso em: 10 abr. 2008.

## DOCUMENTOS DA ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO

AGREEMENT ESTABLISHING THE WORLD TRADE ORGANIZATION. Disponível em: <[http://www.wto.org/English/docs\\_e/legal\\_e/04-wto.pdf](http://www.wto.org/English/docs_e/legal_e/04-wto.pdf)> Acesso em: 3 mar. 2009.

AGREEMENT ON SUBSIDIES AND COUNTERVAILING MEASURES. Disponível em: <[http://www.wto.org/English/docs\\_e/legal\\_e/24-scm.pdf](http://www.wto.org/English/docs_e/legal_e/24-scm.pdf)> Acesso em: 03 mar. 2009.

GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE – GATT. Disponível em: <[http://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/legal\\_e.htm](http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/legal_e.htm)> Acesso em: 04 mar. 2009.

WORLD TRADE ORGANIZATION. **World Trade Report 2006: exploring the links between subsidies, trade and the WTO**. Geneva: WTO, 2006. Disponível em: <[http://www.wto.org/english/res\\_e/booksp\\_e/anrep\\_e/world\\_trade\\_report06\\_e.pdf](http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/anrep_e/world_trade_report06_e.pdf)> Acesso em: 06 jun. 2009.

WORLD TRADE ORGANIZATION. **World Trade Report 2009**: trade policy commitments and contingency measures. Geneva: WTO, 2009. Disponível em: <[http://www.wto.org/english/res\\_e/publications\\_e/wtr09\\_e.htm](http://www.wto.org/english/res_e/publications_e/wtr09_e.htm)> Acesso em: 20 set. 2009.

## **DECISÕES DA ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO**

Brazil – Aircraft. Panel Report, Brazil – Export Financing Programme for Aircraft, WT/DS46/R, adopted 20 August 1999, modified by Appellate Body Report DS46/AB/R, DSR 1999:III, 1221. Disponível em: <[http://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds46\\_e.htm](http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds46_e.htm)> Acesso em: 10 jun. 2009.

Canada – Aircraft. Panel Report, Canada – Measures Affecting the Export of Civilian Aircraft, WT/DS70/R, adopted 20 August 1999, upheld by Appellate Body Report, WT/DS70/AB/R, DSR 1999: IV, 1443. Disponível em: <[http://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds70\\_e.htm](http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds70_e.htm)> Acesso em: 15 jun. 2009.

Canada – Autos. Panel Report, Canada – Certain Measure Affecting the Automotive Industry, WT/DS139/R, WT/DS142/R, adopted 19 June 2000, modified by Appellate Body Report, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R DSR 2000: VII, 3043. Disponível em: <[http://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds139\\_e.htm](http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds139_e.htm)> Acesso em: 17 jun. 2009.

US – FSC. Panel Report, United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”, WT/DS108/R, adopted 20 March 2000, modified by Appellate Body Report, WT/DS108/AB/R, DSR 2000: IV, 1675. Disponível em: <[http://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds108\\_e.htm](http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds108_e.htm)>