

**ZONAS DE PROCESSAMENTO DE
EXPORTAÇÃO E A LEI DA ORGANIZAÇÃO
MUNDIAL DO COMÉRCIO // EXPORT
PROCESSING ZONES AND THE LAW OF
THE WORLD TRADE ORGANIZATION**

Maria Candida Carvalho Monteiro de Almeida

>> RESUMO // ABSTRACT

Zonas de processamento do exportação (ZPEs) estão por toda a parte, tanto em países em desenvolvimento quanto nos desenvolvidos. Entretanto, não está claro se essas zonas são compatíveis com a Lei da Organização Mundial do Comércio (OMC). Poder-se-ia presumir dita conformidade, ao argumento de que, se houvesse uma violação com relação a um tema de tal importância, a questão já teria sido submetida ao sistema de solução de controvérsias da OMC. Entretanto, justamente porque as ZPEs existem ao redor do mundo, não interessa à maioria dos países suscitar essa controvérsia. Conclui-se, em síntese, que a isenção dos tributos incidentes sobre a importação de bens, que é a característica que as ZPEs têm em comum, consiste em um subsídio à exportação proibido nos termos do Art. 3.1(a) do Acordo de Subsídios e Medidas Compensatórias (SMC). Não obstante, analisam-se hipóteses excepcionais em que um subsídio proibido à exportação seria permitido e as respectivas implicações para o comércio internacional. // Export processing zones (EPZs) are everywhere, in both developing and developed countries. Yet, it is not clear whether these zones are coherent with the Law of the World Trade Organization (WTO). One might assume such consistency, arguing that, if there were a violation regarding such an important trade issue, there would have already been a dispute brought to the WTO. However, it is argued that exactly because EPZs exist all around the world, generally, it is not in most countries' best interest to raise this case. The conclusion is, in sum, that the exemption from import duties on goods, which is the most common feature that EPZs worldwide have in common, constitutes a prohibited export subsidy within the meaning of art. 3.1(a) of the Subsidies and Countervailing Measures Agreement. Nonetheless, it is also analysed whether there are some exceptional situations in which a prohibited export subsidy would be permitted and the implications of these findings.

>> PALAVRAS-CHAVE // KEYWORDS

Zonas de processamento de exportação; Organização Mundial do Comércio; Subsídios à exportação proibidos; Tributos de importação; Isenção; Cláusula da Nação Mais Favorecida. // Export processing zones; World Trade Organization; Prohibited subsidies; Import duties; Exemption; Most Favoured Nation Clause.

>> SOBRE O AUTOR // ABOUT THE AUTHOR

Mestre em Direito pela Universidade de Cambridge, Bacharel em Direito pela Universidade de Brasília, Juíza Federal // LL.M. (Cantab), LL.B. (University of Brasilia), Federal Judge

>> SOBRE ESTE ARTIGO // ABOUT THIS ARTICLE

Traduzido do inglês pela própria autora. // Translated from English by the author.

INTRODUÇÃO

As zonas de processamento de exportação (EPZs) tornaram-se um dos meios mais populares para se promover o comércio e o investimento em um país. Elas estão por toda a parte, tanto em países em desenvolvimento quanto nos desenvolvidos. Entretanto, determinar as regras aplicáveis a essas zonas é um desafio, porquanto a Organização Mundial do Comércio (OMC) não as regulamenta. Na verdade, não está claro se essas zonas estão em conformidade com as regras da OMC sobre subsídios.

Neste artigo apresenta-se a seguinte tese: a isenção dos tributos incidentes sobre a importação de bens, que é a característica comum às zonas de processamento de exportação ao redor do mundo, constitui um subsídio à exportação proibido nos termos do Art. 3.1(a) do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (SMC) da Rodada do Uruguai¹.

Entretanto, são duas as situações. Primeira, nos países em que o benefício fiscal ora referido for restrito a essas zonas, viola-se o princípio da nação mais favorecida, estabelecido no Art. I.1 do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (*General Agreement on Tariffs and Trade – GATT*) 1994. Segunda, naqueles em que o esquema de drawback for adotado como uma política nacional geral, nos termos dos respectivos Anexos II e III, as ZPEs são excepcionalmente condizentes com a Lei da OMC.

A fim de se testar a aludida tese, esse artigo será dividido em quatro partes. A parte I investigará aspectos gerais das zonas de processamento de exportação. A II examinará se tais isenções constituem um subsídio à exportação proibido nos termos do Art. 3.1(a) do SMC à luz dos precedentes do comércio internacional. A parte III analisará a eventual existência de hipóteses excepcionais em que os subsídios à exportação seriam permitidos. A parte IV discutirá as respectivas implicações para o comércio internacional.

1. ZONAS DE PROCESSAMENTO DE EXPORTAÇÃO

Uma das dificuldades de se estudar as zonas de processamento de exportação é a ausência de uma definição padrão ou de um modelo padrão. A nomenclatura também é muito variável. Há quem use os termos ZPEs ou zonas de livre comércio ou zonas especiais econômicas ou maquiladoras ou zonas livres ou zonas de exportação livre ou zonas especiais econômicas ou zonas de desenvolvimento econômico e tecnológico ou unidades orientadas à exportação ou zona de comércio internacional ou zonas de desenvolvimento do comércio ou zonas de empresas como sinônimos. Há quem os distinga². Há ainda outros que adotam a expressão zona de processamento de exportação como gênero que abrange todas as suas variações³.

Como aqui se pretende analisar a conformidade das ZPEs com o Acordo de SMC em geral, não se examinará uma determinada zona, nem características típicas de alguns países ou regiões. Focar-se-á na única característica que as zonas de processamento de exportação ao redor do mundo têm em comum: a isenção de tributos de importação. Assim

sendo, será adotada a definição adotada pela Convenção Internacional sobre a Simplificação de Harmonização dos Controles das Mercadorias nas Fronteiras, no Capítulo 2 de seu Anexo Específico D, que dispõe que uma zona livre significa a parte do território de uma Parte Contratante em que quaisquer bens introduzidos são geralmente considerados, com relação aos tributos e taxas de importação, como provenientes do exterior do território da fronteira⁴.

Zonas de processamento de exportação, em geral, visam a estimular as exportações e, por conseguinte, a promover a balança de pagamentos, motivar a produção e a competitividade, atrair o investimento direto estrangeiro, reduzir as desigualdades regionais e estimular a difusão tecnológico e o desenvolvimento econômico. Tem-se por meta também o desenvolvimento social, ao fundamento de que “[o] desenvolvimento econômico e tecnológico de uma sociedade afeta o grau em que se podem prover direitos sociais aos seus membros”⁵.

Esses objetivos parecem adequar-se apenas às necessidades dos países em desenvolvimento. De fato, no início dos anos 60, alguns desses países, emergindo do pessimismo do pós-guerra, deram uma guinada na política de industrialização baseada na substituição de importações para uma produção industrial voltada para o exterior como uma alternativa para o crescimento econômico⁶. Estima-se que, em 1975, havia 79 ZPEs espalhadas por 25 países e que, em 2006, 130 países hospedavam 3.500 ZPEs⁷. A rápida proliferação dessas zonas, contudo, não se limitou a países em desenvolvimento⁸. Alguns dos países mais ricos do mundo sediam ZPEs, como Austrália, Cingapura, Estados Unidos, Itália, Irlanda, Espanha e outros países europeus⁹.

Entre as vantagens oferecidas pelas ZPEs para atrair investimento externo, a “[m]aioria das zonas simplificam os procedimentos de importação e exportação para os seus usuários”¹⁰. Frequentemente, países também “aplicam leis trabalhistas diferentes (mais brandas) do que no resto do país”¹¹, para atender à procura de algumas empresas, em especial multinacionais de manufaturas e serviços, por “suprimentos abundantes de mão-de-obra motivada, barata e não qualificada ou semi-qualificada”¹². Outro benefício que pode ser concedido consiste na derrogação da legislação ambiental. Nesses zonas, ainda quando tais benefícios não forem concedidos, benefícios fiscais o serão.

2. SUBSÍDIOS À EXPORTAÇÃO

Subsídios à exportação sempre foram objeto de proeminentes controvérsias. Por um lado, alguns doutrinadores defendem a sua adoção, em especial, para os países em desenvolvimento¹³. Apregoam que a “[t]eoria econômica sugere (...) que subsídios não são mais distorcivos ao comércio do que outros instrumentos comerciais (como, por exemplo, restrições quantitativas ou tarifas) que afetam duas margens (tanto a do produtor quanto a do consumidor)”, enquanto “subsídios afetam uma margem apenas (a do produtor)”¹⁴. Por outro, argui-se que subsídios à exportação

distorcem o livre comércio; “tais subsídios penetram nas exportações dos países que têm uma vantagem comparativa natural nesses produtos, e assim distorcem a alocação mundial de recursos”¹⁵.

Em que pesem tais discussões acadêmicas, não há dúvidas de que, desde as negociações que resultaram na adoção do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio de 1947¹⁶, prevalece o ponto-de-vista de que os subsídios à exportação devem ser evitados, não apenas em instrumentos internacionais, como o GATT 1994 e o Acordo SMC, como também no sistema de solução de controvérsias da OMC¹⁷. Com efeito, o Painel, em *Canada – Medidas que afetam a exportação de aeronaves civis (Canada – Aeronaves civis)*, considerou que “seria (...) adequado resumir el objeto y fin del Acuerdo SMC como el establecimiento de disciplinas multilaterales basado en la premisa de que algunos tipos de intervención del gobierno distorsionan o pueden distorsionar el comercio internacional”¹⁸.

A fim de se analisar se a isenção de tributos incidentes sobre a importação de bens nas ZPEs é compatível com o Art. 3.1(a) do Acordo SMC, basta analisar se essa medida se subsume à definição de “subsídios à exportação” contida no Acordo. Note-se que sequer se faz necessário comprovar a existência de efeitos adversos sobre outros membros, nos termos do Art. 50, uma vez que “o dano, na hipótese em que se recorre a um subsídio proibido, não reside nos efeitos comerciais causados, mas sim no próprio ato de subvenção”¹⁹. É que, no Acordo da OMC, há presunção de que os subsídios à exportação causam efeitos comerciais negativos²⁰.

Um “subsídio à exportação” é espécie do gênero “subsídio”. Assim, em primeiro lugar, examinarei se as referidas concessões fiscais são subsídios. Sob a Lei da OMC, os termos *subsídio* e *subsídios proibidos à exportação* possuem significados técnicos precisos. Um subsídio é uma medida que se enquadra na definição dos Arts. 1º e 2º do Acordo SMC. De acordo com esses dispositivos, um subsídio é uma (i) contribuição financeira ou qualquer forma de receita ou sustentação de preços (ii) por um governo ou órgão público (iii) que confira uma vantagem (iv) para um beneficiário específico. Logo, cada um desses quatro elementos caracterizadores devem ser analisados com relação às isenções dos tributos de importação nas zonas de processamento de exportação.

Não há dúvidas de que se constituem em uma *vantagem*, porque reduzem despesas; de que esse benefício é *patrocinado pelo tesouro doméstico*, haja vista que a imposição de um tributo e, claro, a sua dispensa estão intimamente vinculadas à soberania do Estado; e, considerando-se a presunção de que qualquer subsídio à exportação é *específico*, não se exige o teste de especificidade, por força do art. 2.3 do Acordo SMC²¹.

Há dúvidas, porém, quanto ao quarto elemento da definição de subsídio. A teor do art. 1.1(a)(1)(ii), verifica-se uma *contribuição financeira* “quando receitas públicas devidas são perdoadas ou deixam de ser recolhidas (por exemplo, incentivos fiscais tais como bonificações fiscais)”.

A dificuldade se apresenta, de forma mais evidente, nas versões originais do Acordo²²: em inglês, diz-se que “[there is a *financial contribution* if] a government revenue that is otherwise due is foregone or not collected (e.g. fiscal incentives such as tax credits)” (grifei); em francês, “[il y a une

contribution financière si] des recettes publiques **normalement exigibles** sont abandonnées ou ne sont pas perçues (par exemple, dans le cas des incitations fiscales telles que les crédits d'impôt" (grifei); e em espanhol, "[hay una *contribución financiera*] cuando se condonen o no se recauden ingresos públicos que en otro caso se percibirían (por ejemplo, incentivos tales como bonificaciones fiscales)" (grifei).

Essa dificuldade se deve ao fato de que "não existe o conceito de 'otherwise due' [en otro caso se percibirían] no Acordo de Subsídios da Rodada do Uruguai"²³. E como Skykes aponta, "[a] ausência de qualquer mercado de referência é um problema especialmente grave para casos envolvendo o segundo tipo de contribuição financeira do Art. 1 – *revenue foregone by the government* [ingresos que se condonen]"²⁴.

O sistema de solução de controvérsias da OMC enfrentou a questão em Estados Unidos – *Tratamento fiscal aplicado às empresas de vendas no exterior (US – FSC)*. De acordo com o Painel da OMC, em seu Relatório original, para se definir o termo en otro caso se percibirían, seria necessário estabelecer se a medida contestada era a verdadeira causa de perda de receitas. Portanto, em seu ponto-de-vista, deveria ser aplicado o que se denominou de "but for test" ("teste de si no fuera por"), um "teste amiúde utilizado para se determinar a verdadeira causação"²⁵ de um evento. O Painel entendeu que "las palabras 'que en otro caso se percibirían', en su sentido corriente, se refieren a la situación que existiría si no fuera por las medidas en cuestión. Así pues, se trata de determinar si, de no haber tales medidas, habría que pagar unos impuestos más elevados"²⁶.

Porém, o uso do teste de *si no fuera por* foi rejeitado pelo Órgão de Apelação da OMC (OA):

*Pero igual tenemos ciertas reservas para aplicar cualquier criterio jurídico, por ejemplo el criterio de "si no fuera por", en lugar de aplicar el texto concreto del tratado. Además, vacilaríamos en particular en utilizar este criterio si su aplicación estuviese limitada a situaciones en que realmente existiera una medida alternativa, en virtud de la cual los ingresos en cuestión estarían gravados de no existir la medida impugnada. Consideramos que no sería difícil eludir este criterio elaborando un régimen fiscal en el cual no hubiese una norma general que se aplicara formalmente a los ingresos en cuestión en ausencia de la medida impugnada.*²⁷

O OA esclareceu o que deveria se entender por "texto concreto do tratado" quando se refere a *ingresos públicos cuando se condonen o no se recauden* nos seguintes termos:

*...las palabras "se condonen" [foregone] sugieren que el gobierno ha renunciado a la facultad de percibir ingresos que "en otro caso" ['otherwise'] podría haber percibido. (...) debe haber algún punto de referencia normativo, definido, que permita hacer una comparación entre los ingresos realmente percibidos y los ingresos que "en otro caso" se habrían percibido.*²⁸

O Relatório do Painel da OMC em *Estados Unidos – Tratamento fiscal aplicado às empresas de vendas no exterior – Recurso ao Art. 21.5 do Entendimento relativo às Normas e Procedimentos sobre Solução de Controvérsias* (DSU, conforme a sigla em inglês) pelas *Comunidades Europeias (US – FSC (Article 21.5 – EC))* rejeitou duas interpretações do termo *en otro caso se percibirían*. Primeira, se essa expressão “se interpretase de una manera igualmente estrecha y formalista”, “cualquier Miembro que tuviera el cuidado suficiente de hacer desaparecer todo vínculo formal manifiesto entre una medida en litigio y su régimen infractor lograría efectivamente quedar protegido de las disciplinas efectivas del Acuerdo SMC”²⁹. Segunda, em um raciocínio especulativo, “no se puede simplemente afirmar en abstracto que los ingresos ‘en otro caso se percibirían’”, “[t]ampoco se puede presuponer”³⁰.

O Painel então aderiu ao entendimento do Órgão de Apelação no sentido de que “la comparación ha de hacerse entre los ingresos que se perciben en virtud de la medida impugnada y los que se percibirían en alguna otra situación, y que la base de la comparación deben ser las normas fiscales aplicadas por el Miembro en cuestión”³¹.

De acordo com o OA da OMC em *US – FSC (Article 21.5 – EC)*, “distinguir entre situaciones en las que los ingresos no recaudados si ‘se percibirían en otro caso’ y situaciones en las que esos ingresos no ‘se percibirían en otro caso’”³², o teste do *si no fuera por* poderia apenas ser aplicado nas “situaciones en las que la medida impugnada pueda describirse como una ‘excepción’ a una norma tributaria ‘general’”³³. Não obstante, o Órgão de Apelação concluiu que, “[d]ada la variedad y complejidad de los regímenes fiscales nacionales, normalmente será muy difícil aislar una norma tributaria ‘general’ y las ‘excepciones’ a esa norma ‘general’”. Assim, sustentou que os Painéis “deben tratar de comparar el trato fiscal otorgado a ingresos legítimamente comparables”³⁴ e de contribuintes em situações análogas³⁵ “para determinar si la medida impugnada conlleva la condonación de ingresos ‘que en otro caso se percibirían’ en relación con los ingresos de que se trate”³⁶.

Muito embora, aparentemente, a identificação da “renda legitimamente comparável” tenha sido relegada a uma determinação caso-a-caso, o critério funcionou com êxito em *US – FSC*. Em suma, o OA comparou as regras de tributação incidente sobre os rendimentos auferidos no exterior por cidadãos e residentes americanos com as regras concernentes à qualificação da propriedade de comércio exterior (“qualifying foreign trade property” - QFTP), que, presumivelmente, caracterizam-se como uma espécie da tributação de rendimentos advindos do exterior na fonte³⁷, com relação aos mesmos contribuintes³⁸.

Observe-se que há dois sistemas de tributação de renda auferida no exterior: os princípios da residência e da fonte. De acordo com este, a “[r]enda pode ser tributada conforme as leis tributárias de um país, em razão do nexa entre o país e as atividades que geraram a respectiva renda”, enquanto que, em se tratando do princípio da residência, um país “pode impor um tributo sobre a renda, em razão do nexa entre o país e a pessoa que auferir a renda”³⁹.

Os Estados Unidos adotam como regra geral o princípio da residência para tributar os seus cidadãos e residentes, inclusive alguns ex-cidadãos e residentes a longo prazo⁴⁰. Decorre da adoção do citado princípio que rendas auferidas no exterior geradas por estadunidenses devem ser tributadas. Entretanto, quando a legislação norte-americana considera que um percentual da renda não estava, de fato, conectado com uma empresa ou comércio dos Estados Unidos (EEUU), incorpora elementos do princípio da fonte. É esse o contexto em que o teste do *si no fuera por* deve ser entendido. “O Painei parece dizer, implicitamente, que os EEUU não podem adotar um sistema mundial de tributação para o imposto sobre a renda de pessoa jurídica e, de forma seletiva, aplicar o princípio da fonte para alguns tipos de renda”⁴¹.

Não concordo, porém, com as conclusões do Órgão de Apelação no sentido de que o uso do teste de *si no fuera por* requeriria a identificação de uma regra “geral” de tributação; requer, na verdade, a identificação de qualquer regra impositiva. Se uma receita governamental é “devida” (*due*), significa precisamente que existe uma obrigação a ela subjacente; e, no caso, a obrigação (fiscal) existe, porque é legalmente imposta.

Discordo ainda das conclusões do Painei de que o réu deveria comprovar que a receita *otherwise due* (i.e., que *en otro caso se percibirían*) não seria devida desde o princípio. Com base no mesmo raciocínio ora defendido, se uma receita não for devida desde o princípio, significa que não existe lei impositiva da obrigação tributária; naquele caso, então a receita não será devida em outro caso (*otherwise due*). Em contraponto, o Art. 1.1(a)(1)(ii) incide sobre a receita *otherwise due*, o que significa que, se não fosse pela medida em questão, a receita seria devida. Logo, a meu sentir, o teste do *si no fuera por* é apropriado para se interpretar o aludido dispositivo.

Impende, ademais, ressaltar que o citado artigo define textualmente uma isenção fiscal. Isso não significa, entretanto, que qualquer *isenção fiscal* seja um subsídio; afinal de contas, benefícios fiscais podem ser concedidos em geral, desde que não se enquadrem no requisito da especificidade (Art. 2). Significa tão somente que qualquer isenção fiscal é uma contribuição fiscal nos termos do Art. 1.1(a)(1)(ii).

Isso tampouco implica que qualquer receita do governo que seria devida (*en otro se percibiría*), mas é abandonada ou não arrecadada, é um benefício fiscal. Isenções fiscais estão incluídas nesse dispositivo, mas este abrange outras forams de receita governamental que não os tributos. Ora, a amplitude da fórmula adotada no Acordo SMC é bem-vinda, porquanto previne que um Membro se exima dos ditames do Art. 1.1(a)(1)(ii), mediante a simplória alegação de que certa receita que seria devida não é um tributo, na forma de sua legislação doméstica.

Pois bem. Tendo examinado os contornos do dispositivo em questão, analisar-se-á a aplicação deste às ZPEs. Não apresenta maiores desafios enquadrar o benefício decorrente de importações livres de imposição fiscal (*duty-free*) no conceito de receita governamental que de outra forma seria devida. Isso porque parece evidente que, quando uma importação ocorre, é devida arrecadação fiscal⁴².

Como se vê, a concessão de isenção fiscal, uma prática governamental comum em todo o planeta, é um subsídio. Isso não significa, entretanto, que seja *proibido*. De fato, nem todo subsídio é proibido⁴³; “apenas os subsídios que criam um certo nível de distorção do comércio necessitam de disciplina”⁴⁴. O Órgão de Apelação da OMC explicitou, em *Canada – Medidas que afetam a exportação de aeronaves civis – Recurso ao Art. 21.5 do DSU pelo Brasil (Canada – Aircraft (Article 21.5 – Brazil))*, que a concessão de um subsídio não é em si proibido pelo Acordo SMC; apenas são proibidos os identificados no art. 3 do referido Acordo⁴⁵.

Nem todo subsídio à exportação é proibido. Se assim fosse, qualquer estímulo à exportação seria proibido. O Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias, por exemplo, explicitamente permite alguns estímulos, a exemplo dos esquemas de drawback – um tema desenvolvido abaixo. Subsídios à exportação apenas são proibidos nos termos do Acordo SMC. O seu Art. 3.1(a) dispõe, no que interessa, que “conforme definidos no Artigo 1”, serão proibidos “subsídios vinculados de fato ou de direito ao desempenho exportador, quer individualmente, quer como parte de um conjunto de condições, inclusive aqueles indicados a título de exemplo no Anexo I”. Nesse ponto, analisarei como os Paineis e o Órgão de Apelação têm interpretado esse dispositivo.

Também nesse ponto os obstáculos enfrentados pelo mecanismo de solução de controvérsias da OMC somente podem ser compreendidos à luz da definição constante do original do Acordo: em inglês, [shall be prohibited] “subsídios contingent, in law or in fact, whether solely or as one of several conditions, upon export performance, including those illustrated in Annex I”; ou em espanhol, considerar-se-ão proibidas “las subvenciones supeditadas *de jure* o *de facto* a los resultados de exportación, como condición única o entre varias condiciones, con inclusión de las citadas a título de ejemplo en el anexo I”.

O ponto de partida reside em compreender o termo *contingent* ou *supeditadas*, cujo significado ordinário é condicional; “condicionadas” ou “dependientes para su existencia de algo”⁴⁶; logo, “el otorgamiento de la subvención debe estar condicionado a los resultados de exportación o depender de ellos”⁴⁷.

Em segundo lugar, a nota de rodapé 4 “descreve a relação de contigência indicando que”⁴⁸ a concessão de um subsídio deve estar vinculada à exportação real ou antecipada ou a receitas de exportação (*a las exportaciones o los ingresos de exportación reales o previstos*). Muito embora a referida nota de rodapé apenas se refira a subsídios de fato, também é aplicável a subsídios de direito, haja vista que “o arcabouço jurídico expresso na palavra ‘contingente’ é o mesmo tanto para a contingência de direito quanto para a de fato”⁴⁹. Confira-se o disposto na aludida nota:

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

Anote-se também a sua versão em espanhol:

Esta norma se cumple cuando los hechos demuestran que la concesión de una subvención, aun sin haberse supeditado de jure a los resultados de exportación, está de hecho vinculada a las exportaciones o los ingresos de exportación reales o previstos. El mero hecho de que una subvención sea otorgada a empresas que exporten no será razón suficiente para considerarla subvención a la exportación en el sentido de esta disposición.

Terceiro, com relação ao termo “vinculada” da nota de rodapé, em seu sentido ordinária, significa “está restringida o limitada a o es consecuencia de una acción, etc.” (...) En el contexto de la ‘supeditación’ [contingency] que se menciona en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 consideramos que la conexión, entre la concesión de la subvención y las exportaciones o los ingresos de exportación previstos, que exige la expresión ‘vinculada a’ es la condicionalidad”⁵⁰.

É até esse ponto que a solução de controvérsias da OMC se deteve na interpretação do Art. 3.1(a). Ainda não se determinou a que tipo de condicionalidade esse dispositivo se refere, apenas que deve ser mais forte do que uma mera expectativa⁵¹. A propósito, cumpre salientar que existem dois tipos de condições. “[S]e a exportação for um *condição suficiente*, recebe-se o subsídio a cada exportação, mas não se é obrigado a exportar para receber o subsídio, enquanto que “se a exportação for uma *condição necessária*, recebe-se o subsídio apenas quando se exporta, muito embora a exportação não garanta o recebimento do subsídio”⁵².

Esclarecimentos adicionais ainda se fazem necessários. Entretanto, a meu sentir, ainda que a questão não tenha sido explicitamente tratada, a jurisprudência tem adotado a *condicionalidade necessária*. Em *Australia – Subvenciones concedidas aos produtores e exportadores de couros para automóveis (Australia – Leather II)*, o Painel entendeu que “los resultados previstos en la esfera de la exportación de Howe [o beneficiario] eran una de las condiciones para que se otorgasen las subvenciones”⁵³. O OA, em *US – FSC (Article 21.5)*, considerou que o requerimento de que os produtos para exportação deveriam ser produzidos dentro dos EEUU “torna a concessão do benefício fiscal contingente aos resultados das exportações”⁵⁴. Em *Canada – Determinadas medidas que afetam à indústria dos automóveis (Canada – Automóveis)*, o Órgão de Apelação, de forma clara, adotou a mesma interpretação:

*A nuestro juicio, dado que es sencillamente imponible a un fabricante beneficiarse de la exención de derechos de importación a no ser que exporte vehículos de motor, es evidente que la exención de derechos de importación está supeditada [conditional] a las exportaciones, o depende de ellas y, por tanto, es contraria a lo dispuesto en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SCM.*⁵⁵

Nesses casos, o sistema de solução de controvérsias considerou que subsídios que são contingentes ao resultado das exportações (*contingent upon*

export performance) são dependentes da existência de exportação. Em outras palavras, beneficiários não podem receber o benefício prometido a não ser que exportem⁵⁶, de modo que exportar é dito como uma *condição necessária*.

Voltando-se às zonas de processamento de exportação, considerando que a importação livre de tributos apenas é disponível se (i) os beneficiários estiverem na ZPE e se (ii) exportarem, após o processamento ou montagem final, esse benefício fiscal é “contingente aos resultados da exportação” nos termos do Art. 3.1(a) do Acordo SMC. Por conseguinte, a renúncia aos tributos incidentes sobre a importação entre a ZPE e países estrangeiros constitui um subsídio à exportação proibido.

Não existe exceção a esta prescrição, nem a de que subsídios proveiriam *assistência a uma região economicamente desfavorecida*. Primeiro, essa hipótese não foi incluída às exceções gerais do Art. XX do GATT 1994; ainda que houvesse sido, seria duvidoso se esta previsão se aplicaria ao caso. Segundo, não obstante o Art. 8.2(b) do Acordo SMC prescrever que subsídios para o desenvolvimento das regiões desfavorecidas são irrecorríveis, esse dispositivo apenas era aplicável até 10 de janeiro de 2000. “A implicação é que, enquanto certos objetivos de política doméstica poderiam explicitamente ser usados como justificativa e proteção para o uso de certos subsídios específicos antes de janeiro de 2000, após esta data os objetivos políticos já não dão origem a um tratamento especial para qualquer tipo de subsídio específico”⁵⁷.

3. SUBSÍDIOS À EXPORTAÇÃO PERMITIDOS?

A fim de se investigar se existem hipóteses em que *subsídios proibidos* são permitidos, examinarei a nota de rodapé 1 e os Anexos II e III do Acordo SMC.

3.1 NÃO EXPORTARÁS TRIBUTOS

A nota de rodapé 1 estabelece, no que interessa, que “não serão consideradas como subsídios as isenções em favor de produtos destinados a exportação, de impostos ou taxas habitualmente aplicados sobre o produto similar quando destinado ao consumo interno, nem a remissão de tais impostos ou taxas em valor que não exceda os totais devidos ou abonados”.

Esse dispositivo consolida uma política fiscal internacionalmente aplicada⁵⁸, objetivando o fortalecimento da indústria de exportação. Essa política consiste essencialmente na “não exportação” de tributos indiretos; decorre do princípio de que os ônus tributários devem recair apenas sobre o consumo interno⁵⁹. Desse modo, bens de exportação serão isentos de tributos incidentes sobre a produção, de modo que não sejam incluídos em seu preço final.

Nota-se que “as medidas tributárias identificadas na nota de rodapé 1 como não caracterizadoras de um ‘subsídio’ envolvem a isenção de produção de exportação com relação aos tributos de consumo”, de acordo

com o Relatório do OA da OMC, em *US – FSC*⁶⁰. Assim sendo, referida nota apenas incide sobre tributos indiretos ou sobre o consumo (internos), não sobre os de importação⁶¹. São esses conceitos excludentes no contexto do Acordo SMC. Com efeito, a nota de rodapé 58 define “tributos indiretos” como “tributos sobre vendas, consumo, volume de negócio, valor acrescido, franquias, selo, transmissões, estoques e equipamentos, ajustes fiscais na fronteira e todos os impostos além dos que se denominam impostos diretos e direitos de importação”; por outro lado, estabelece que “direitos de importação’ significa tarifas aduaneiras, direitos aduaneiros e outros tributos que não tenham sido enumerados nesta nota e que sejam aplicados à importação”. Em conclusão, a nota de rodapé 1 não se aplica à isenção de tributos incidentes sobre a importação de bens nas zonas de processamento de exportação.

3.2 NÃO CONVERTERÁ TRIBUTOS DE IMPORTAÇÃO EM TRIBUTOS DE EXPORTAÇÃO

O Acordo SMC permite a remissão ou drawback de tributos de importação nos insumos que são consumidos na produção de produtos para exportação, por força dos Anexos II e III. A nota de rodapé 61 estipula que “[i]nsumos consumidos no processo produtivo são insumos incorporados fisicamente, energia, combustíveis e óleos, utilizados no processo produtivo, e catalisadores, que são consumidos ao longo do processo de obtenção do produto exportado”⁶². Logo, de acordo com essa norma, “com vistas a implementar um esquema ideal de drawback, as autoridades fiscais necessitam obter informações de cada firma exportadora sobre a quantidade exportada, a quantidade dos intermediários importados usados na produção dos bens exportados, e a tarifa imposta sobre a importação dos bens intermediários”⁶³.

Tal desoneração, portanto, está restrita a insumos intermediários importados que, efetivamente, tenham sido usados no processo produtivo. Não se estende a bens de capital, nem a bens que não tenham sido consumidos. Essa conclusão vai ao encontro do sugerido por Keck e Low no sentido de que, para transformar ZPEs em esquemas de incentivo compatíveis com a OMC, “isenções de tributos diretos e dos incidentes sobre a importação de bens que não são consumidos no processo produtivo deveriam ser eliminadas”⁶⁴.

De acordo com a alínea (i) da Lista Ilustrativa dos Subsídios à Exportação contida no Anexo I do Acordo SMC, subsídios à exportação consistem em “remissão ou devolução de direitos de importação além daquelas praticadas sobre insumos importados que sejam consumidos no fabrico do produto exportado”. *A contrario sensu*, tem-se que uma certa margem de remissão dos tributos de importação é compatível com o Acordo.

Essa autorização decorre da política adotada pelos governos de que se deve evitar que os tributos de importação convertam-se, na prática, em tributos à exportação. De fato, tributar insumos importados não apenas reduz a competitividade dos exportadores, como também aumenta o custo dos bens a ser exportados.⁶⁵ Diz-se, portanto, que tais tributos

“levam a, de fato, são uma ‘taxa’ sobre exportação”⁶⁶. Logo, o esquema de drawback é o outro lado da moeda da política permitida pelo rodapé 1.

A provisão contida nos Anexos II e III de que esquemas de drawback são permitidos não constitui uma exceção à regulação de subsídios; ao contrário, é coerente com o Acordo SMC. Esses Anexos apenas explicitam o que decorreria da interpretação do Art. 1. Com efeito, o sistema de drawback não consiste em um subsídio, porque, nesse caso, não há uma receita governamental que “de outra forma seria devida” (*otherwise due*) nos termos do Art. 1.1(a)(1)(ii). A adoção de um esquema de drawback significa que não existia, num primeiro momento, a obrigação de pagar tributos à importação.

Não obstante, o Acordo SMC não levou em conta a existência de zonas de processamento de exportação. Esse Acordo não considerou a possibilidade de que, em certas regiões de um país, regras diferentes fossem aplicadas. O problema é que, quando a isenção sobre tributos à importação apenas incidir nas ZPEs, então, haverá uma receita governamental que de outra forma seria devida, de modo que aí haverá, sem dúvida, um subsídio.

As normas do Acordo SMC relativas a esquemas de drawback, de fato, adotam por premissa que tal esquema consiste em uma política aplicável em todo o território nacional. Essa constatação pode ser ilustrada com a provisão que dispõe que os procedimentos de verificação para um esquema de drawback do tipo substituição têm de ser “baseados em práticas comerciais geralmente aceitas no país exportador”⁶⁷.

Essa é a única interpretação compatível com os objetivos do Acordo SMC, para o qual a *não especificidade* é um conceito chave. Esta “requer que critérios de alocação sejam neutros, não discriminatórios e horizontais (ou seja, não atinja ou beneficie alguns setores mais do que outros)”⁶⁸. De fato, o aludido Acordo não proíbe subsídios não específicos, já que não se tem a intenção de impedir a adoção de políticas públicas pelo Estado; o que se pretende com a proibição é tão somente obstruir medidas que distorçam o livre comércio. A importância da regulação da OMC limitadora da concessão de subsídios específicos no âmbito do direito interno é que as normas internacionais “são menos suscetíveis de serem influenciadas por grupos de interesse (...). Ao se adotar uma regulação supranacional, intervenções domésticas em benefício de grupos, frequentemente pequenos, porém de influência política, são restringidas”⁶⁹. Afirmar, portanto, que o mencionado Acordo acolheria o drawback como uma política limitada a uma região específica de um país não seria compatível com os objetivos da regulamentação da OMC sobre subsídios.

Essa é, ademais, a única interpretação que compatibiliza os Anexos II e III do Acordo SMC com o princípio da nação mais favorecida (NMF) nos termos do Art. I:1 of the GATT 1994. É o que será discutido na seção seguinte.

3.3 ESQUEMAS DE DRAWBACK E O PRINCÍPIO DA NAÇÃO MAIS FAVORECIDA

O princípio da nação mais favorecida é aplicável ao Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias. Trebilcock e Howse identificaram nove

exceções a esse princípio, e nenhuma delas abrange o Acordo supracitado⁷⁰. No entanto, os sistemas de drawback e o princípio da NMF serão compatíveis entre si apenas quando o regime de drawback for adotado como uma política nacional geral. Se, ao contrário, os direitos de importação não são cobradas apenas em regiões específicas do país, essa política tende a discriminar outros membros da OMC, dependendo da região com as quais se realizam negócios.

Essa interpretação tem respaldo na jurisprudência da OMC. Estabelecer a violação do princípio da NMF, de acordo com o Relatório do Painel em *Indonésia – Determinadas medidas que afetam à indústria de automóvel (Indonésia – Automóveis)*⁷¹, reafirmando-se as conclusões do Órgão de Apelação, “em *Bananas III*, es necesario que haya una ventaja del tipo de las abarcadas por el artículo I y que esa ventaja no se conceda incondicionalmente a todos los ‘productos similares’ de todos los Miembros de la OMC”⁷².

Analisarei cada um desses três elementos.

Primeiro, a presença de uma vantagem. O Painel da OMC, em *Indonésia – Automóveis*, no que interessa, examinou se o Programa Nacional de Carros de fevereiro e junho de 1996, que isentou dos tributos de importação sobre os componentes dos veículos automotores indonésios companhias indonésias que cumpriam certos critérios. Concluiu-se que tributos alfandegários são o tipo de vantagem abrangida pelo princípio da nação mais favorecida – uma conclusão que pode ser estendida à hipótese sob exame.

Segundo, o requisito da similaridade. O Painel considerou, naquele caso, que esse requerimento também havia sido cumprido, porquanto os produtos importados isentos não possuíam nenhuma característica peculiar que os diferenciaria dos demais componentes de motores de veículos automotores de outro membro da OMC. “[B]eneficiarse de una reducción de los derechos de aduana e impuestos no se basan en ningún factor que pueda afectar *per se* a las características físicas de esos automóviles y de esas piezas y componentes, ni a su uso final”⁷³.

Voltando-se às zonas de processamento de exportação, não há obstáculo em se presumir que mercadorias introduzidas em uma ZPE possam ser contempladas com um benefício mais vantajoso do que o concedido a mercadorias similares importadas para outra região do país anfitrião.

Terceiro, o elemento da condicionalidade. O Painel, em *Indonésia – Automóveis*, considerou que “[l]a jurisprudencia del GATT establece claramente que esas ventajas (en este caso los beneficios fiscales y arancelarios) no pueden supeditarse [*be made conditional*] al cumplimiento de cualquier condición que no guarde relación con el propio producto importado”⁷⁴.

Por outro lado, em *Canadá – Automóveis*, o Painel da OMC adotou uma visão diferente e expressamente rechaçou que a condicionalidade deveria ser relacionada ao produto importado *per se*:

... el hecho de que las condiciones de las que depende esa ventaja no estén relacionadas con el producto importado en sí mismo no implica necesariamente que esas condiciones sean discriminatorias por lo que respecta al origen de los productos importados.⁷⁵

Adotou também uma visão *mais ampla*, ao asseverar que “[l]a palabra ‘incondicionalmente’ en el párrafo 1 del artículo I no se refiere al otorgamiento de una ventaja *per se*, sino a la obligación de otorgar a los productos similares de todos los Miembros una ventaja que haya sido otorgada a cualquier producto originario de cualquier país”⁷⁶. Esse julgado, no que interessa, cuidou da concessão de tratamento isentivo pelo Canadá para a importação de ônibus e veículos automotores a produtores que se enquadravam em determinadas condições.

Apesar dessa contradição, ambos os julgamentos se basearam no precedente *Belgian Family Allowances*, um Relatório de Painel do GATT adotado em 7 de novembro de 1952, que analisou a legislação belga que “introduziu uma discriminação entre países que adotavam determinado sistema de pensões de família e outros que possuíam um sistema diferente ou nenhum sistema, e fez que a concessão de uma isenção dependesse de certas condições”⁷⁷.

S. Charnovitz sugeriu, examinando o Relatório supramencionado, que entender o significado do termo “condição” em 1947 seria um guia melhor do que o dicionário mais recente: adotando-se uma perspectiva histórica, ele concluiu que a incondicionalidade no princípio da NMF “foi entendida ou para impedir todas condições baseadas na origem ou para manifestar uma forte presunção contra elas”⁷⁸. A fim de se conciliar as conclusões em *Indonésia – Automóveis* e em *Canadá – Automóveis*, essa é de fato uma recomendação útil.

A partir dessa interpretação, conclui-se que, nas ZPEs, existe uma vantagem concedida pelo país anfitrião para produtos provenientes de outro país concedida “incondicionalmente” para o produto similar originário dos territórios das demais partes contratantes. Então, há uma violação ao princípio NMF.

Veja que tal violação ocorre, ainda que as regras que imponham as referidas condições sejam neutras com relação à origem. Em *Canadá – Automóveis*, a isenção de tributos se aplicava às importações advindas de qualquer país a que fosse facultado se beneficiar das condições da NMF oferecidas pelo Canadá⁷⁹, todavia, o Painel considerou que a isenção deu ensejo à discriminação *de facto*. Com efeito, de acordo com a jurisprudência do GATT/WTO, o Art. I:1 do GATT 1994 abrange discriminação de fato e de direito⁸⁰. Assim como em *Canadá – Automóveis*, a discriminação referente a ZPEs pode se originar mais das condições relativas à escolha dos importadores beneficiários do que das condições pertinentes aos produtos importados⁸¹. Essa violação é passível de ocorrência, mesmo se o país anfitrião não teve tal intenção. Para o Art. I:1, “o foco tem sido sobre o efeito da medida, muito embora haja diferentes visões em relação a como o efeito deva ser medido”⁸², mais do que sobre a intenção.

Em geral, há, nas zonas de processamento de exportação, empresas multinacionais (EMNs); EMNs tipicamente vendem, compram e dividem recursos com pessoas que lhe são relacionadas⁸³. Essa é a evidência que aponta para a existência de discriminação *de facto* nas ZPEs. O Relatório do Painel, em *Canadá – Automóveis*, chegou também à conclusão de que, muito embora não houvesse a proibição de se escolher os importadores,

dado o vínculo com um país estrangeiro e a predominância de comércio intra-firma, havia a tendência de que as importâncias adviessem dos países em que situadas as empresas-mãe ou empresas relacionadas a estas⁸⁴.

Poder-se-ia argumentar, ademais, que o sistema da OMC tão somente se aplica para governos e, com relação a ZPEs, na prática, os países beneficiários seriam determinados não pelo governo anfitrião, mas pelas empresas instaladas na ZPE. Não obstante, o Painel da OMC em *Indonésia – Automóveis* ressaltou que “[e]n el GATT/OMC, los derechos de los Miembros no pueden estar supeditados a obligaciones contractuales privadas en vigor, ni esas obligaciones pueden condicionar o afectar en forma alguna a esos derechos”⁸⁵. Por consequência, em *Canadá – Automóveis*, o Painel decidiu que, muito embora o governo canadense não fosse responsável pelas decisões pelos importadores, poderia ser responsabilizado por limitar o número de produtos importáveis escolhidos e, como resultado, “la distribución geográfica de las importaciones que se benefician de la exención está determinada por las decisiones comerciales de una categoría cerrada de importadores, compuesta principalmente por filiales de empresas con sede central en determinados países, antes que por decisiones comerciales de un grupo de importadores más amplio y abierto”⁸⁶.

Poder-se-ia dizer, outrossim, que o mesmo país que sofre desvantagem com relação a um insumo poderia ser beneficiado no que tange a outro ou que uma violação ao princípio MFN apenas ocorreria se houvesse evidências concretas de que as empresas instaladas nas ZPEs estavam dando preferência a insumos provenientes de certos membros da OMC.

Todos esses questionamentos e considerações põem em evidência que a aplicação do princípio da NMF, nesse contexto, gera complexidades e evidenciam, sobretudo, a inadequação do Acordo SMC para regulamentar as zonas de processamento de exportação.

4. PROIBIÇÃO DA ISENÇÃO DE TRIBUTOS SOBRE A IMPORTAÇÃO DE BENS NAS ZPEs: IMPLICAÇÕES PARA O COMÉRCIO MULTILATERAL

Dir-se-ia que concluir que há violação ao Acordo SMC seria incoerente com o fato de que ZPEs existem ao redor do mundo. A meu ver, porém, justamente porque elas estão em um número elevado de países, em desenvolvimento ou desenvolvidos, ainda não se apresentou essa demanda perante a OMC. É possível que o sistema de resolução de controvérsias ainda não tenha sido provocado, porque exista um “acordo de cavalheiros”, que objetiva a manutenção de uma política industrial vantajosa para todos os países.

Ademais, em um mundo globalizado com empresas globalizadas, é improvável que uma destas suscite a questão perante os seus governos, dado que as zonas de processamento de exportação vão ao encontro dos interesses das multinacionais⁸⁷. O lobby dos exportadores aponta, na verdade, para a expansão das ZPEs, o que pode compensar, sob a perspectiva governamental, as perdas de receitas. “Se os ganhos se reverterem

para poderosos grupos de pressão, por exemplo, uma restrição do comércio pode muito bem redundar em um ganho para o réu [país] em apoio político que ultrapassa a perda do requerente⁸⁸. Também é duvidoso que a questão seja levantada por qualquer outro fórum internacional. De fato, “[a] invasão do sistema ONU por atores de corporações privadas vem acontecendo há algum tempo. Nos anos 70 e 80 organizações internacionais, como UNIDO, UNCTAD e PNUD, estavam ‘facilitando uma maior liberalização dos mercados internacionais e nacionais’ ao promover fortemente o livre comércio e as zonas de processamento de exportação de interesse das empresas transnacionais⁸⁹.

A proliferação das ZPEs, entretanto, pode ter algumas implicações negativas. Primeira, como visto, pode distorcer o livre comércio. Segunda, pode dar início a uma competição internacional para atrair investimento estrangeiro direto que pode levar à diminuição dos tributos no mundo inteiro, o que foi denominado de “concorrência fiscal prejudicial” pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE). “[T]ais esquemas podem corroer as bases fiscais nacionais de outros países, podem alterar a estrutura tributária (deslocando parte da carga fiscal de fatores móveis para relativamente imóveis e da renda para o consumo) e podem impedir a aplicação de alíquotas progressivas e o alcance de metas redistributivas⁹⁰. Observe que a prática de concorrência fiscal prejudicial não é um privilégio de países em desenvolvimento. Alguns Estados ricos, por exemplo, disponibilizam benefícios fiscais a depender do caso; “[e]sses arranjos frequentemente não são publicizados, mas a prática aparenta ser relativamente comum⁹¹. Terceira, essa competição internacional tende a depauperar os países mais pobres e a enriquecer as empresas mais fortes. Por um lado, países pobres não possuem os meios para financiar a concessão de subsídios⁹²; ainda que fizessem um esforço, não valeria a pena, desde que “[o] grande número de concessões fiscais são facilmente alcançadas e superadas por outras zonas ao redor do mundo⁹³. Por outro, como resultado dessa competição por investimento, receita governamental é transferida para empresas poderosas⁹⁴.

Em conclusão, a fim de adequar as zonas livres com o Acordo SMC, os formuladores de políticas nacionais devem eliminar progressivamente a referida isenção. Mesmo nesse caso, alguns dos objetivos visados pelas ZPEs ainda serão alcançados, uma vez que a importância das zonas livres não está limitada aos benefícios fiscais. Sua atratividade “também está nas sinergias que podem ser criadas por se ter um grupo de empresas, incluindo as PME [pequenas e médias empresas], em estreita proximidade e com acesso a uma melhor infraestrutura, instituições de pesquisa e desenvolvimento, uma força de trabalho educada e programas de facilitação do comércio⁹⁵.

5. CONCLUSÃO

A isenção de tributos incidentes sobre a importação de bens, que é a característica comum à grande maioria das ZPEs ao redor do mundo, constitui

um subsídio à exportação proibido, nos termos do Art. 3.1(a) do Acordo SMC. Não obstante, essa proibição não se aplica quando essa isenção fizer parte de um esquema de drawback adotado como uma *política nacional geral*, nos moldes dos Anexos II e III. Por outro lado, quando tal benefício fiscal for restrito às ZPEs, tende a violar o princípio da nação mais favorecida estabelecido no Art. I:1 do GATT 1994 e não é coerente com os propósitos das regras da OMC sobre subsídios.

Apesar dessa incoerência, ainda não se apresentou uma demanda perante a OMC com relação a esse tema comercial. Isso porque, como as ZPEs existem ao redor do mundo, não atende aos interesses da maioria dos países suscitar tal litígio. Entretanto, nenhum país pode argumentar que a isenção de tributos de importação estritamente sobre bens na entrada dessas zonas deveria ser permitida ao fundamento de que constitui uma prática comum ao redor do mundo. Como concluiu o Painel da OMC, em *Brasil – Programa de financiamento das exportações para aeronaves*, “[e]sto engendraria un círculo vicioso, pues cada Miembro de la OMC intentaría justificar el otorgamiento de subvenciones a la exportación alegando que otros Miembros están haciendo lo mismo”⁹⁶ – um círculo que já está em funcionamento e a que se denominou de concorrência fiscal prejudicial.

Concorrência fiscal prejudicial vai além da mera redução de alíquotas ou bases de cálculo. A sua prejudicialidade afeta o livre comércio e a justiça dos sistemas tributários. Conduz à transferência de receitas de governos para empresas multinacionais. Não obstante vise a promover o desenvolvimento econômico e social, em última instância, esses objetivos podem ser postos em risco.

O descumprimento do Art. 3.1(a) do Acordo SMC, de fato, não o invalida.

Ressalta-se, ao final, que, se o incentivo fiscal em comento não mais existisse, o gasto público para implantar as ZPEs não terão sido em vão. Países, produtores e consumidores ainda se beneficiariam de outras medidas que usualmente são adotadas para fundar uma zona de livre comércio, como a proximidade com instituições de pesquisas e, por conseguinte, com uma força de trabalho bem educada e a redução dos custos de transporte, infraestrutura e logística.

>> NOTAS

- ¹ Esse estudo não será relevante para países em desenvolvimento referidos no Anexo VII do Acordo SMC, para os quais a proibição do Art. 3.1(a) não se aplica, por força do Art. 27.2(a). Cf. World Bank Group 2008, 9.
- ² Cf. ILO 2007.
- ³ Tradução livre: “‘free zone’ means a part of the territory of a Contracting Party where any
- ⁴ goods introduced are generally regarded, insofar as import duties and taxes are concerned, as being outside the Customs territory”.
- ⁵ Kelley 1998. Tradução livre: “[t]he economic and technological development of a society affects the degree to which it can provide welfare rights to its members”.
- ⁶ Cf. Kundra 2000, 24.
- ⁷ Cf. Boyenge 2007.
- ⁸ Cf. Hanson 2001, 9.
- ⁹ Cf. Boyenge 2007.
- ¹⁰ WTO 2006, 79. Tradução livre: “[m]ost zones offer simplified import and export procedures to their users”.
- ¹¹ Hoekman and Kostecki 2009, 629. Tradução livre: “apply different (‘more lenient’) labour laws there than in the rest of the country”.
- ¹² Dunning and Lundan 2008, 68-69. Tradução livre: “plentiful supplies of cheap and well-motivated unskilled or semi-skilled labour”.
- ¹³ Chang 2005, 14-16.
- ¹⁴ Matsushita, Schoenbaum and Mavroidis 2006, 332. Tradução livre: “[e]conomic theory suggests (...) that subsidies are not as trade distorting as other trade instruments (like, for example, quantitative restrictions or tariffs) which affect two margins (both the producer’s and the consumer’s)”, whereas “subsidies affect one margin only (the producer’s)”
- ¹⁵ Irwin 2009, 147. Tradução livre: “such subsidies cut into the exports of the countries that have a natural comparative advantage in those products, and so distort the world’s allocation of resources”.
- ¹⁶ Cf. Art. XVI of the GATT 1947.
- ¹⁷ Cf., por exemplo, *Canada – Measures Affecting the Export of Civilian Aircraft (Canada – Aircraft)*, WT/DS/70/R 14 April 1999, para. 9.119.
- ¹⁸ WT/DS/70/R 14 April 1999, para. 9.119.
- ¹⁹ Matsushita, Schoenbaum and Mavroidis 2006, 369. Tradução livre: “the damage, in a case where recourse to a prohibited subsidy is being made, is not the trade effects caused, but rather the act of subsidization itself”.
- ²⁰ Cf. Baccheta and Jansen 2003, 60.
- ²¹ Esse artigo dispõe que: “Quaisquer subsídios compreendidos nas disposições do Artigo 3 serão considerados específicos.” Cf. *United States – Subsidies on Upland Cotton (US – Cotton)*, WT/DS267/R, WTO Panel Report, 8 September 2004, para. 7.1153.
- ²² Cf. Art. XVI, parte final, do Acordo de Marrakesh.
- ²³ Benitah 2001, 187. Tradução livre: “because there is no definition of ‘otherwise due’ concept in the Uruguay Round Subsidies Agreement”. Como a dificuldade na interpretação é mais evidente nas versões originais do Acordo de SCM, que são justamente os idiomas utilizados pela OMC oficialmente, optou-se por se manter o termo em discussão no original nesta tradução, bem como nas subsequentes, no que se refere a termos do dispositivo em questão.

- ²⁴ 2009, 27. Tradução livre: “[t]he absence of any market benchmark is an especially acute problem for cases involving the second type of financial contribution under SCMs Article 1 – revenue foregone by the government”.
- ²⁵ “But-for test”. *Wex Dictionary (Cornell Law School)* 2013. Tradução livre: “test commonly used to determine actual causation”
- ²⁶ WT/DS108/R, 8 October 1999, para. 7.45 (emphasis added).
- ²⁷ WT/DS108/AB/R, 24 February 2000, para. 91. Note que, em que pese a minha opinião, o Relatório do Painel da OMC no caso *US – FSC – Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities (US – FSC (Article 21.5 – EC))* (WT/DS108/RW, 20 August 2001, para. 8.11) considerou que “o Órgão de Apelação confirmou o uso da análise ‘but for’” (Tradução livre: “the Appellate Body upheld our use of a ‘but for’ analysis”)
- ²⁸ *Ibid*, para. 90.
- ²⁹ WT/DS108/RW, 20 August 2001, para. 8.15.
- ³⁰ *Ibid*, para. 8.17.
- ³¹ *Id*.
- ³² WT/DS108/AB/RW, 14 January 2002, para. 89.
- ³³ *Ibid*, para. 91.
- ³⁴ *Id*.
- ³⁵ Cf. *ibid*, para. 92.
- ³⁶ *Ibid*, para. 91.
- ³⁷ Cf. *ibid*, para. 97.
- ³⁸ Cf. *ibid*, para. 101.
- ³⁹ Arnold and McIntyre 2002, 15. Tradução livre: “[i]ncome may be taxable under the tax laws of a country because of a nexus between that country and the activities that generated the income”, [whereas under the residence jurisdiction, a country] “may impose a tax on income because of a nexus between the country and the person earning the income”.
- ⁴⁰ *Id*.
- ⁴¹ O’Leary 2001. Tradução livre: “The Panel seems to be implying that the U.S. cannot adopt a worldwide system of taxation for incorporate income, and then selectively apply source principles for certain types of that income”.
- ⁴² O sistema de solução de controvérsias da OMC também entendeu que benefícios fiscais são contribuições financeiras, como discutirei na Parte 2.3.
- ⁴³ Cf. *Canada – Measures Affecting the Export of Civilian Aircraft – Recourse by Brazil to Article 21.5 of the DSU (Canada – Aircraft (Article 21.5 – Brazil))*, WT/DS70/AB/RW, 4 August 2000, para. 47.
- ⁴⁴ WTO Report 2006, p. 196. Tradução livre: “only subsidies that create a certain level of trade distortion need disciplining”.
- ⁴⁵ Cf. WT/DS70/AB/RW, 4 August 2000, para. 47.
- ⁴⁶ Cf. AB Report, *Canada – Aircraft*, para. 166.
- ⁴⁷ AB Report, *US – FSC (Article 21.5)*, para. 111.
- ⁴⁸ *Id*. Tradução livre: “describes the relationship of contingency by stating that”.
- ⁴⁹ AB Report, *Canada – Aircraft*, para. 167. Tradução livre: “the legal standard expressed by the word ‘contingent’ is the same for both de jure or de facto contingency”.
- ⁵⁰ Panel Report, *Canada – Aircraft*, para. 9.331. Cf. also AB Report, *Canada – Aircraft*, para. 171.
- ⁵¹ Cf. AB Report, *Canada – Aircraft*, para. 172.
- ⁵² WorldTradeLaw.net 2010, 11. Tradução livre: “[I]f export is only a sufficient condition, you receive the subsidy every time you export, but you are not required to export in order to receive the subsidy”, whereas, “if export is only a necessary condition, you receive the subsidy only if you export, although export does not guarantee receipt of the subsidy”

- ⁵³ WT/DS126/R, 25 May 1999, para. 9.67.
- ⁵⁴ Above footnote 11, para. 118. Tradução livre: “makes the grant of the tax benefit contingent upon export performance”.
- ⁵⁵ WT/DS139/AB/R and WT/DF142/AB/R, 31 May 2000, para. 104.
- ⁵⁶ Magnus 2006.
- ⁵⁷ WTO 2006, 201. Tradução livre: “The implication is that while certain domestic policy objectives could explicitly be used as a justification for, and protection of, the use of certain specific subsidies before January 2000, after this date policy objectives no longer give rise to special treatment for any type of specific subsidy”.
- ⁵⁸ Essa política, por exemplo, é adotada pelo Reino Unido: “In general, the export of goods from the UK is zero rated”, D. Bertram and R. Lawson, *Business Tax and Law Handbook* (Harlow 2003, 322).
- ⁵⁹ Cf. Tokarick and Subramanian 2003, 25.
- ⁶⁰ WT/DS108/AB/R, 24 February 2000, para. 93. Tradução livre: “[t]he tax measures identified in footnote 1 as not constituting a ‘subsidy’ involve the exemption of exported products from product-based consumption taxes”.
- ⁶¹ Em sentido diverso, cf. Creskoff and Walkenhorst 2009, 30.
- ⁶² Essa definição é complementada pelo Anexo II.II.3.
- ⁶³ Tokarick and Subramanian 2003, 8. Tradução livre: “[i]n order to implement an ideal duty drawback scheme, the tax authorities need to have information from every exporting firm on the quantity exported, the quantity of imported intermediates used in export production, and the tariff on the imported intermediates”.
- ⁶⁴ Keck and Low 2004, 20. Tradução livre: “exemptions from direct taxes and from import duties on goods that are not consumed in the production process would need to be eliminated”.
- ⁶⁵ Cf. Tokarick and Subramanian 2003, 7.
- ⁶⁶ *Id.*
- ⁶⁷ Annex III.II.2.
- ⁶⁸ Hoekman and Kostecki 2009, 219. Tradução livre: “requires that allocation criteria are neutral, non-discriminatory and horizontal (that is do not target or benefit some sectors more than others)”.
- ⁶⁹ Luja 2003, 21. Tradução livre: “are less likely to be influenced by interest groups (...). By adopting supranational regulation, national interventions in the benefit for the often small but political influential groups are restrained”.
- ⁷⁰ 2005, 54-55.
- ⁷¹ WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R and WT/DS64/R, 2 July 1998.
- ⁷² *Ibid*, para. 14.138.
- ⁷³ *Ibid*, para. 14.141.
- ⁷⁴ *Ibid*, para. 14.143.
- ⁷⁵ Panel Report, *Canada – Autos*, para. 10.24.
- ⁷⁶ *Ibid*, para. 10.23.
- ⁷⁷ Report Panel, *Belgian Family Allowances*, BISD 1S/59, 7 November 1952, para. 2. Tradução livre: “introduced a discrimination between countries having a given system of family allowances and those which had a different system or no system at all, and made the granting of the exemption dependent on certain conditions”.
- ⁷⁸ 2005. Tradução livre: “‘unconditional MFN was understood either to preclude all origin-based conditions or to manifest a strong presumption against them”.
- ⁷⁹ Cf. *Canada – Autos*, Panel Report, para. 10.37.
- ⁸⁰ Cf. *ibid*, para. 10.38.

- ⁸¹ Cf. *Canada – Autos*, Panel Report, para. 10.38. To support this argument, the Panel referred to: *European Communities – Regime for the Importation, Sale and Distribution of Bananas (EC – Bananas III)*, AB Report, WT/DS27/AB/R, 25 September 1997, para. 232; *Spain – Tariff Treatment of Unroasted Coffee*, Panel Reports, 11 June 1981, BISD 28S/102; *European Economic Communities – Imports of Beef from Canada*, Panel Report, 10 March 1981, BISD 28S/92; *Japan – Tariff on Imports of Spruce-Pine-Fir (SPF) Dimension Lumber*, Panel Report, 19 July 1989, BISD 36S/167.
- ⁸² Lester et. al. 2008, 338. Tradução livre: “the focus has been on the effect of the measure, although there are different views as to how the effect should be measured”.
- ⁸³ Cf. Dunning and Lundan 2008, 238.
- ⁸⁴ Cf. *Canada – Autos*, Panel Report, para. 10.25.
- ⁸⁵ *Ibid*, para. 14.145.
- ⁸⁶ *Canada – Autos*, Panel Report, para. 10.46.
- ⁸⁷ Esse ponto é muito bem ilustrado pela análise de Irwin sobre casos de dumping suscitado perante o US Department of Commerce e US International Trade Commission: “[s]ome petitioners exclude[d] certain countries from petitions as a matter of corporate strategy” cf. nota 14, p. 156. Cf. também International Centre for Trade and Sustainable Development, *Bridges: Weekly Trade News Digest*, vol. 6, 22 January 2002, pp. 3-4.
- ⁸⁸ Bütler 2000. Tradução livre: “If the gains accrue to powerful lobby groups, for example, a trade restriction might well lead to a gain for the defendant [country] in political support which exceeds the complainant’s loss”.
- ⁸⁹ Emadi-Coffin 2002. Tradução livre: “[t]he invasion of the UN system by the private corporate actor has been underway for some time. In the 1970s and 1980s international organisations such as UNIDO, UNCTAD and UNDP were ‘facilitating the further liberalisation of international and national markets’ by heavily promoting free trade and export-processing zones of interest to transnational corporations”.
- ⁹⁰ OECD 1998, para. 23. Tradução livre: “[T]hese schemes can erode national tax bases of other countries, may alter the structure of taxation (by shifting part of the tax burden from mobile to relatively immobile factors and from income to consumption) and may hamper the application of progressive tax rates and the achievement of redistributive goals”.
- ⁹¹ Hanson 2001, 3. Tradução livre: “[t]hese arrangements are frequently unpublicized, but the practice appears to be relatively common”.
- ⁹² Cf. WTO 2006, 205.
- ⁹³ Keck and Low 2004, 20; cf. WTO 2006, 78. Tradução livre: “[t]he multitude of tax breaks and holidays are easily matched and competed downwards by other zones around the world”.
- ⁹⁴ Cf. Hoekman and Kostecki 2009, 588.
- ⁹⁵ Torres 2007, 223. Tradução livre: “also lies in the synergies that can be created by having a group of enterprises, including SMEs [small and medium enterprises], in close proximity and with access to improved infrastructure, research and development institutions, an educated workforce and trade facilitation programmes”.
- ⁹⁶ WT/DS46/R, 14 April 1999, para. 7.26.

REFERÊNCIAS

SEÇÃO 1: LIVROS E ARTIGOS

- Arnold, B.; McIntyre, M. (2002).** *International Tax Premier* 2ª ed. Hague: Kluwer Law International.
- Baccheta, M.; M. Jansen, M. (2003).** *Adjusting to Trade Liberalization: The Role of Policy, Institutions and WTO Disciplines*. Special Studies 7. Geneva: World Trade Organization. Disponível em: http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/special_study_7_e.pdf. Acesso em: 7 de julho de 2013.
- Benitah, M. (2001).** *The Law of Subsidies under the GATT/WTO System*. Hague, London: Kluwer Law International.
- Bertram, D.; Lawson, R. (2003).** *Business Tax and Law Handbook*. Harlow: Pearson Education.
- Bütler, M. (2000).** "The WTO Dispute Settlement System: A First Assessment from an Economic Perspective." *Journal of Law, Economics and Organization* 16: 503.
- Chang, H.-J. (2005).** *Why Developing Countries Need Tariffs: How WTO NAMA Negotiations Could Deny Developing Countries' Right To a Future*. Geneva: South Centre. Disponível em: http://www.southcentre.org/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=45&Itemid=182&lang=en&limitstart=5. Acesso em: 7 de julho de 2013.
- Charnovitz, S. (2005).** "Belgian Family Allowances and the challenge of origin-based discrimination." *World Trade Review* 7.
- Creskoff, S.; Walkenhorst, P. (2009).** *Implications of WTO Disciplines for Special Economic Zones in Developing Countries*. Washington: World Bank. Disponível em: <http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2009/04/06/00015834920090406164735/Rendered/PDF/WPS4892.pdf>. Acesso em: 7 de julho de 2013.
- Dunning, J.H.; Lundan, S.M. (2008).** *Multinational Enterprises and the Global Economy* 2ª ed. Cheltenham: Edward Elgar.
- Emadi-Coffin, B. (2002).** *Rethinking International Organisation: Deregulation and Global Governance* London: Routledge at 123 and 151 in Chimni, B.S. (2004). "International Institutions Today: An Imperial Global State in the Making." *European Journal of International Law* 1.
- Hanson, G.H. (2001).** *Should Countries Promote Foreign Direct Investment?* New York, Geneva: United Nations. Disponível em: <http://www.unctad.org/en/docs/pogdsmdpbg24d9.en.pdf>. Acesso em: 7 de julho de 2013.
- Hoekman, B.M.; Kostecki, M.M. (2009).** *The Political Economy of the World Trading System: The WTO and Beyond*. New York: Oxford University Press.
- Irwin, D. (2009).** *Free Trade Under Fire* 3ª ed. Princeton: Princeton University Press.
- Keck, A.; Low, P. (2004).** *Special and Differential Treatment in the WTO: Why, When and How?* Geneva: World Trade Organization. Disponível em: http://www.wto.org/english/res_e/reser_e/ersd200403_e.htm. Acesso em 7 de julho de 2013.
- Kelley, D. (1998).** "A Life of One's Own: Individual Rights and the Welfare State" (1998) at 1 in Steiner, H. J./Alston, P./Goodman, R. (2007). *International Human Rights in Context* 3ª ed. New York: Oxford University Press.
- Kundra, A. (2000).** *The Performance of India's Export Zones: A Comparison with the Chinese Approach*. New Delhi, London: Sage Publications.
- Legal Information Institute (2013).** *Wex Dictionary (Cornell Law School)*. Ithaca: Cornell University Law School. Disponível em: <http://www.law.cornell.edu/wex/>. Acesso em: 7 de julho de 2013.
- Lester, S.; Mercurio B.; Davies, A./Leitner, K. (2008).** *World Trade Law: Text, Materials and*

Commentary. Oxford, Portland: Hart Publishing.

- Luja, R.H.C. (2003)**. *Assessment and Recovery of Tax Incentives in the EC and the WTO: A View on State Aids, Trade Subsidies and Direct Taxation*. Antwerpen: Intersentia.
- Magnus, J. (2006)**. “China Subsidies and US Responses”, testimony before the U.S.-China Economic and Security Review Commission, Hearing on *China’s World Trade Organization Compliance: Industrial Subsidies and The Impact on US and World Markets*. Washington. Disponível em: <http://www.worldtradelaw.net/articles/magnuschinesesubsidies.pdf>. Acesso em: 7 de julho de 2013.
- Matsushita, M.; Schoenbaum, T.J.; Mavroidis, P.C. (2006)**. *The World Trade Organization: Law, Practice, and Policy* 2nd ed. New York: Oxford University Press.
- O’Leary, B. (2001)**. “The Continued Viability of Foreign Sales Corporations (FSCs): An Analysis of the WTO Decision Declaring FSCs Incompatible with GATT Trading Rules.” *San Diego International Law Journal* 149.
- Sykes, A. (2009)**. “The Questionable Case for Subsidies Regulation: A Comparative Perspective.” Stanford Law and Economics Olin Working Paper No. 380. Disponível em: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1444605. Acesso em 7 de julho de 2013.
- Tokarick, S.; Subramanian, A. (2003)**. *Export Financing and Duty Drawbacks: Note on Issues Raised by Developing Countries in the Doha Round – Communication from the International Monetary Fund*. WTO document WT/TF/COH/15. Geneva: World Trade Organization.
- Torres, R.A. (2007)**. “Free Zones and the World Trade Organization Agreement on Subsidies and Countervailing Measures.” *Global Trade and Customs Journal* 2. Disponível em: http://www.freezones.org/GTCJ_03-offprints%20TORRES.pdf. Acesso em: 7 de julho de 2013.
- Trebilcock, M.; Howse, R. (2005)**. *The Regulation of International Trade* 3rd ed. London: Routledge.
- World Bank Group, FIAS (2008)**. *Special Economic Zones: Performance, Lessons Learned, and Implications for Zone Development*. Geneva: FIAS/World Bank Group. Disponível em: <https://www.wbginvestmentclimate.org/toolkits/investment-generation-toolkit/upload/SEZ-Report-April-2008.pdf>. Acesso em: 7 de julho de 2013.
- WorldTradeLaw.net (2010)**, 12 March. *Dispute Settlement Commentary on AB Report, Canada – Autos*.

SEÇÃO 2: PUBLICAÇÕES TÉCNICAS

- Boyenge, J.P.S. (2007)**. *ILO database on export processing zones (revised)*. Geneva: International Labour Office. Disponível em: http://www.ilo.org/public/libdoc/ilo/2007/107B09_80_engl.pdf. Acesso em: 7 de julho de 2013.
- International Centre for Trade and Sustainable Development (2002)**, 22 January. *Bridges: Weekly Trade News Digest*, vol. 6.
- International Labour Organization (ILO) (2007)**. *What are EPZs?* Disponível em: <http://www.ilo.org/public/english/dialogue/sector/themes/epz/epzs.htm>. Acesso em: 10 de julho de 2012.
- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) (1998)**. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. Paris: OECD. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>. Acesso em: 7 de julho de 2013.
- World Trade Organization (WTO) (2006)**. *World Trade Report 2006: Exploring the links between subsidies, trade and the WTO*. Disponível em: www.wto.org/english/res_e/publications_e/wtr06_e.htm. Acesso em: 7 de julho de 2013.