PORTOS FRANCOS — ZONAS FRANCAS — DEPÓSITOS FRANCOS*

AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO

1. Delimitação conceitual. 2. Zona franca. 3. Depósito franco — entreposto aduaneiro. 4. Conclusões.

1. *Delimitação correta de cada um dos mencionados regimes aduaneiros especiais. Relação com o fato gerador do imposto de importação — Caracteres comuns e diferenciais entre os mesmos*

O que aproxima os portos francos, zonas francas e depósitos francos, justificando o aposto comum *franco,* é a possibilidade de entrarem mercadorias estrangeiras nestes locais, sem a correspondente obrigação de pagamento do imposto de importação.

A explicação jurídica "clássica" (Mario Di Lorenzo — em *Curso di diritto doganale* — p. 53) para este fenômeno, especialmente para a zona franca e porto franco, é que constituiriam territórios onde, em decorrência de uma ficção legal, não seriam aplicáveis as leis aduaneiras impositivas do País. Seria o princípio da extraterritorialidade em face da vigência da lei tributária do espaço.

Assim, e utilizando como exemplo a zona franca de Manaus, esta seria um território delimitado dentro do espaço geográfico e político do Brasil, em que as leis aduaneiras vigentes no restante do País, não poderiam ser aplicadas.

* Relatório apresentado às IX Jornadas do Instituto Latino-Americano de Direito Tributário, em junho de 1979.

Ora, para zonas e portos francos submetidos a uma soberania certa e incontestável, a explicação da ficção legal da extraterritorialidade, não é suficientemente convincente de ponto de vista jurídico.

Por definição, por não ser encontrada na ordem jurídica uma explicação normal ou ordinária, as ficções legais são criações excepcionais ou extraordinárias. Na medida em que exista uma resposta dentro da ordem jurídica, não há razão para se buscar uma solução extraordinária como uma ficção legal.

Nestas condições, a ordem jurídica pode perfeitamente explicar o funcionamento das zonas francas, portos francos e depósitos francos, sem necessidade de se utilizar de uma ficção legal como a da extraterritorialidade.

Portanto, toda e qualquer mercadoria estrangeira que entre no terrotório brasileiro está sujeito às leis brasileira, e, em especial às leis tributárias aduaneiras.

De acordo com a Constituição Federal, art. 21, inciso I, compete à União instituir impostos sobre a importação de produtos estrangeiros, cujo fato gerador será a entrada destes no território nacional, conforme o Código Tributário Nacional em seu art. 19.

Apesar de a simples entrada da mercadoria estrangeira no território brasileiro ser suficiente para submetê-la à jurisdição das leis brasileiras, sendo, também, termo de referência para a ocorrência do fato gerador do imposto de importação, não é, porém, sempre, e em qualquer hipótese, elemento final para o nascimento da obrigação tributária.

O termo final, suficiente e necessário para fazer ocorrer o fato gerador do imposto de importação, com o conseqüente nascimento da obrigação tributária é a *destinação ao consumo* interno dada pelo importador, seja legalmente, através de uma declaração de importação (despacho aduaneiro para consumo interno), seja por formas ilegais, como o contrabando apreendido quando se encaminha para a internação para consumo.

É o que dispõe o Decreto-lei n.º 37/66, no seu art. 23:

"Quando se tratar de mercadorias despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração *"de importação"*.

Parágrafo único: "Quando constar que a mercadoria tenha sido importada, ficará sujeita aos tributos vigorantes da data em que a autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento."

Cutrera em seu livro *Principii di diritto e política,* Doganale, p. 4, examinando a legislação italiana, já havia advertido para o fato de não ser

suficiente o transpasse das fronteiras geográficas do país para fazer nascer a obrigação tributária relativa ao imposto de importação.

No mesmo sentido, Antonio Berliri em *Principii di diritto tributario*, v. 2, p. 90.

A mera passagem da mercadoria estrangeira pela fronteira do país não pode ser elemento final para a ocorrência do fato gerador do imposto de importação, porque a mercadoria estrangeira poderá receber outra destinação que não a de ser internada para consumo, como a de se submeter a um dos Regimes Aduaneiros Especiais.

Quando a mercadoria importada é destinada para um dos regimes aduaneiros especiais, após a devida sujeição às prescrições normativas apropriadas, o fato gerador do imposto de importação deixa de ocorrer neste momento, ficando em suspenso até se concretizar o despacho aduaneiro (declaração de importação) com efeito jurídico de destiná-la para *consumo interno*.

Alternativamente, a mercadoria poderá ser reexportada ou exportada, hipóteses em que o fato gerador deixa de ocorrer.

Nestas condições a mercadoria estrangeira entrada no território brasileiro e destinada a uma zona franca ou porto franco ou depósito franco, fica sujeita às leis brasileiras, não havendo a obrigação de pagar o imposto de importação, porquanto submetida a um regime aduaneiro especial.

Os regimes aduaneiros especiais, nominadamente previstos no Decreto-lei n.º 37/66, são: trânsito aduaneiro, importações vinculadas à exportação, entreposto aduaneiro, entreposto industrial e exportação temporária.

Conforme será visto mais adiante, o intreposto aduaneiro equivale ao depósito franco para todos os efeitos jurídicos.

2. *Zona franca*

Não existe no Brasil qualquer espécie de porto franco, que se distingue da zona franca, unicamente, pelas dimensões físico-geográficas mais reduzidas.

O Decreto-lei n.º 37/66, que poderia ser considerado um código aduaneiro do Brasil, não contém qualquer previsão sobre zona franca, o que não prejudica, porém, de considerá-la, também um regime aduaneiro especial, com as particularidades ditadas pela legislação específica.

A zona franca de Manaus foi criada pela Lei n.º 3.173 de 6 de junho de 1957, estando presentemente regida, basicamente, pelo Decreto-lei n.º

288/67, com as alterações provocadas pelos Decretos-leis n.°s 1.435/75 e 1.455/76.

Os regimes vigorantes na zona franca de Manaus são:

a) a importação de mercadoria estrangeira, salvo armas e munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas, e automóveis de passageiros, quando destinada para consumo interno, estará isenta do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados;

b) a importação de mercadoria estrangeira para estocagem e posterior saída para o exterior ou para qualquer outro ponto do território brasileiro (exceto Amazônia ocidental) se assemelha integralmente a um regime aduaneiro especial, pois o fato gerador do imposto de importação somente irá ocorrer com a destinação para consumo interno (no caso, em outro local do Brasil);

c) as mercadorias estrangeiras que forem componentes, após processo de industrialização ou de beneficiamento, de produto que deva sair da zona franca para outro local do território brasileiro pagarão imposto de importação porém com uma redução diretamente proporcional à quantidade de mão-de-obra e de matérias-primas nacionais utilizadas no processo de fabricação em relação ao custo final do produto;

d) não haverá ocorrência de fato gerador do imposto de importação para as mercadorias estrangeiras que devam ser reexportadas no próprio estado ou após processo de industrialização;

e) as mercadorias brasileiras quando destinadas à zona franca de Manaus recebem tratamento quase semelhante ao concedido às mercadorias exportadas.

Por esta variedade de tratamentos percebe-se a singularidade do regime legal vigente na zona franca de Manaus, cuja justificativa pode ser encontrada na localização da cidade de Manaus, encravada na floresta amazônica, distante dos principais pólos econômicos do País, e, também, da outra grande cidade amazônica, que é Belém.

Procurou-se com a zona franca reduzir-se os custos dos bens ali consumidos, e que, necessariamente, são originários de locais bastante distantes, como também, impulsionar a economia da região, com fortes incentivos fiscais.

Inicialmente, com exceção daquelas mercadorias proibidas de serem admitidas, não havia controles quantitativos de qualquer espécie para a entrada de mercadoria estrangeira na zona franca, sendo o controle aduaneiro exercido no momento da saída das mesmas.

Deve ser esclarecido que os mesmos motivos que fundamentaram a criação da zona franca, localização encravada na floresta e bastante distante dos demais centros consumidores do País, não propiciam a irradiação de mercadorias contrabandeadas, não havendo necessidade, assim, de um aparelho fiscal repressor proporcional às dimensões da zona franca, o que poderia ser necessário, se estivesse situada em região mais densamente povoada.

Posteriormente, e em decorrência de grave carência de divisas, tornou-se necessário restringir a entrada de mercadorias estrangeiras na zona franca, autorizando, então, o Decreto-lei n.º 1.455/75 o Poder Executivo a fixar limites globais anuais.

3. *Depósito franco — entreposto aduaneiro*

O regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro é o que se assemelha ao depósito franco.

Este regime caracteriza-se pela possibilidade de ficarem mercadorias estrangeiras importadas depositadas dentro do país, sem a obrigação de pagarem o imposto de importação.

Não se pode confundir esse regime com os depósitos alfandegados, onde todas as mercadorias estrangeiras, *ordinariamente* importadas, permanecem enquanto não são nacionalizadas, através do respectivo despacho aduaneiro para consumo interno acompanhado do pagamento do imposto de importação e demais encargos devidos.

Nestas condições, a permanência da mercadoria estrangeira importada num depósito alfandegado é um estágio ordinário em todas as importações, não submetidas a algum regime aduaneiro especial, salvo casos especialíssimos em que mercadorias de difícil armazenamento obtém autorização para serem nacionalizados ou desembaraçadas diretamente ao serem retiradas do veículo que as transportou do estrangeiro (despacho sobre água).

A obrigação de pagar o imposto de importação, por motivo da ocorrência do fato gerador, somente irá sugir quando a mercadoria estrangeira deixar o regime do entreposto aduaneiro por estar sendo destinada ao Consumo interno.

O dia em que o despacho aduaneiro para consumo interno (declaração de importação) receber um número de registro na repartição aduaneira será o instante preciso da ocorrência do fato gerador, e, conseqüentemente

servirá de referência obrigatória para a escolha da alíquota e para estratificação dos elementos de fato e de direito concernentes à base de cálculo.

O titular da mercadoria estrangeira submetida ao regime de entreposto aduaneiro tem direito às seguintes alternativas no momento de escolher a sua destinação:

a) Reexportação — A mercadoria é enviada em consignação, e, não havendo comprador, quer no Brasil, quer no exterior, o importador-consignatário deverá devolvê-la ao exportador-consignante, não ocorrendo, portanto, qualquer operação de câmbio de moedas;

b) Exportação — A mercadoria é vendida no exterior pelo importador, em seu nome e por sua conta, havendo duas operações de câmbio, uma para a importação e outra para a exportação;

c) Internação para consumo ou nacionalização, única destinação em que ocorre o fato gerador do imposto de importação.

Os efeitos jurídicos do regime de entreposto aduaneiro não se assemelham a um mero diferimento ou postergação do pagamento do imposto de importação.

Para que houvesse um simples adiamento no recolhimento do imposto de importação, seria necessário, em primeiro lugar, que a previsão legal do seu fato gerador especificasse como instante da sujeição a entrada da mercadoria importada no país.

Ocorrendo o fato gerador neste momento, seria *liquidado* o imposto com base nos fatos e na lei existentes então, assumindo o importador a obrigação de pagar esta quantia já determinada, se e quando optasse pela destinação ao consumo.

Utilizando uma linguagem mais adequada com o Código Tributário Nacional, o crédito tributário seria constituído, pelo lançamento, no momento da entrada da mercadoria no país e no entreposto aduaneiro.

Devidamente formalizado, o crédito tributário ficaria com sua exigibilidade suspensa até a saída da mercadoria do regime de entreposto aduaneiro.

Na hipótese de ser reexportada a mercadoria entrepostada, o crédito tributário seria desconstituído, funcionando, assim, a reexportação com um termo resolutivo do fato gerador.

Situação em quase tudo semelhante ao *drawback,* distinguindo-se pelo efetivo pagamento existente neste caso, que origina uma restituição após a reexportação, enquanto na primeira hipótese o pagamento suspenso fica garantido conforme critérios de conveniência da administração fazendária.

Para o direito positivo brasileiro, porém, a mercadoria estrangeira ao entrar no território nacional se sujeita aos controles aduaneiros previstos em lei, sendo que para a admissão em regime aduaneiro especial pode ser exigida uma garantia do pagamento dos impostos, que venham a ser devidos na oportunidade da ocorrência do termo final do fato gerador, que será a destinação para consumo interno.

Como já foi dito anteriormente, podem receber a qualificação para o regime de entreposto aduaneiro, recintos, fechados ou não, que sirvam para armazenamento de mercadorias.

O entreposto aduaneiro pode ser utilizado unicamente para mercadorias importadas ou para mercadorias a serem exportadas, admitindo a lei que um único recinto, desde que devidamente adaptado e com a separação bem delimitada, possa guardar mercadorias nacionais e estrangeiras.

Em regra geral os entrepostos aduaneiros são de uso público, e em quantidade suficiente para atender às necessidades de uma *região geoeconômica.* Porém, em casos excepcionais poderá ser concedida um regime de entreposto aduaneiro para uso privativo de seu *permissionário,* exigindo a lei, entretanto, que somente para mercadorias a serem exportadas.

No regime de entreposto aduaneiro, seja qual for a espécie, a mercadoria poderá ficar depositada, ordinariamente, pelo prazo de um ano, podendo ser prorrogado esse prazo por mais dois anos, segundo critério de conveniência da administração fazendária.

Esgotado esse prazo máximo de três anos, a mercadoria entrepostada terá que receber alguma destinação dentro de 45 dias, senão será considerada abandonada, sofrendo as conseqüências previstas em lei.

O importador deverá optar entre o regime de importação normal e o regime especial do entreposto aduaneiro antes do embarque, no exterior, da mercadoria, pois deverá constar, expressamente, do conhecimento de transporte a seguinte indicação: *mercadoria destinada a entreposto aduaneiro na importação.*

De acordo com particularidades de operação, os entrepostos aduaneiros de importação podem ser de três espécies: o direto, o indireto e o vinculado.

3.1 Entreposto aduaneiro de importação — direto

Nesta modalidade, somente são admitidas mercadorias importadas em consignação, e sem qualquer compromisso de cobertura cambial.

As mercadorias que podem ser admitidas no entreposto direto, além de não estarem relacionadas entre as de importação proibida ou suspensa, deverão constar de Portaria do Ministério da Fazenda.

Quando da nacionalização da mercadoria entrepostada, que deverá ser feita em nome do consignatário-importador, será emitida uma Guia de Importação para fins de cobertura cambial.

Em casos excepcionais, devidamente justificados e a juízo da autoridade fazendária, poderá ser permitida a nacionalização e o despacho para consumo interno, em nome de eventual adquirente, que se tornará, assim, o sujeito passivo da obrigação tributária.

3.2 Entreposto aduaneiro de importação — indireto

Apesar de nesta modalidade serem admitidas todas as mercadorias de importação não proibida ou suspensa, sua utilização é mais controlada, pois o *permissionário* do regime deverá obter autorização expressa da autoridade fazendária, através de um projeto em que sejam indicados:

1. classificação tarifária das mercadorias;
2. a quantidade e especificação completa dos produtos, com a indicação inclusive do nome comercial, quando houver;
3. preço FOB, em dólares americanos, unitário e total de cada item;
4. país de origem e de procedência dos produtos;
5. nome e endereço do produtor e do consignante;
6. setor industrial para o qual se destina a matéria-prima, o produto intermediário ou bens de produção;
7. plano de comercialização das mercadorias;
8. unidade do entreposto em que a mercadoria ficará depositada.

Além desses requisitos, a mercadoria deverá ser importada em consignação, sem compromisso de cobertura cambial, devendo ser transportada em veículo de bandeira brasileira, respeitados os acordos ou convênios firmados, sendo o respectivo seguro de transporte, também, feito no país.

Nesta modalidade de entrepostamento indireto, a nacionalização (despacho para consumo) deverá ser feita em nome do adquirente da mercadoria entrepostada, que será, assim, o sujeito passivo da obrigação tributária, em lugar do consignatário e que é ao mesmo tempo permissionário do regime de entreposto aduaneiro — indireto.

3.3 Entreposto aduaneiro de importação — vinculado

Nesta modalidade poderão ser admitidas quaisquer mercadorias importadas, desde que se destinem a serem exportadas no mesmo estado.

Esta exportação tem o sentido jurídico, já exposto anteriormente, de venda no exterior com entrada de divisas, após saída de divisas para cobrir a compra na importação.

A utilização desse regime de entreposto — vinculado depende de prévia autorização da autoridade fazendária (Cacex), concedida antes do embarque da mercadoria no estrangeiro, podendo a mesma autoridade permitir ou a sua nacionalização, quando então o sujeito passivo da obrigação tributária deverá ser o importador-consignatário, ou a sua reexportação, desde que desfeita a operação cambial anteriormente autorizada.

As normas jurídicas básicas sobre os regimes aduaneiros especiais estão no Decreto-lei n.º 37 de 18 de novembro de 1966, sendo regido o regime do entreposto aduaneiro pelo Decreto-lei n.º 1 455 de 7 de abril de 1976, regulamentado pelo Decreto n.º 78 450 de 22 de setembro de 1976. A Portaria do Ministério da Fazenda n.º 42 de 31 de janeiro de 1979 é importante sobre aspectos operacionais do regime.

O regime aduaneiro especial de entreposto industrial admite que a mercadoria importada receba uma transformação industrial, com o que o produto exportado passa a ter identidade diferente, não sendo mero caso de *depósito,* fugindo, assim, ao tema dessas jornadas.

Com alguma pertinência, porém, é o regime de trânsito aduaneiro pois pode ser utilizado como substituto de uma das funções de um porto franco.

Este regime permite a passagem pelo território aduaneiro brasileiro de mercadoria procedente do exterior e a ele destinada, tornando acessível o transporte marítimo para produtos originados ou destinados a países centrais desprovidos de portos marítimos.

4. *Conclusões*

A zona franca de Manaus não foi criada com a função principal de servir como instrumento do comércio exterior. O motivo de sua constituição foi, e continua sendo, servir como alavanca do desenvolvimento econômico e social da região de Manaus.

Também, os portos francos criados na Argentina, conforme expõe De Juano em seu livro — *Curso de Finanzas y Derecho Tributário,* tomo II,

p. 242, tiveram como objetivos principais o desenvolvimento econômico e social das respectivas regiões.

É inegável que o regime de zona franca levou a Manaus algum desenvolvimento econômico, havendo, também, conseguido facilitar o acesso à região, de bens de consumo a preços mais reduzidos.

Porém, como se tentou demonstrar anteriormente, a constituição de um regime aduaneiro especial sob a denominação de zona franca, não chegou a trazer grandes inovações em matéria de incentivos fiscais, todos eles usados internacionalmente.

Assim, não foi o regime de zona franca que levou a Manaus algum desenvolvimento industrial, porém diversos incentivos fiscais que poderiam ter sido concedidos independentemente da denominação zona franca, que não tem consistência jurídica própria no direito brasileiro.

Com relação aos entrepostos aduaneiros, sua finalidade é permitir a estocagem de mercadoria estrangeira no país, sem os gravames normalmente devidos pela sua importação, sujeito, porém, o importador ao risco de eventuais mudanças, para pior ou melhor, na legislação aplicável à determinação do imposto de importação.

As mercadorias possíveis de serem admitidas no regime de entreposto aduaneiro não podem ficar liberadas de um controle por parte das autoridades fazendárias, pois uma excessiva quantidade de mercadoria estrangeira entrepostada poderá prejudicar o equilíbrio da balança comercial do país, como também poderá servir para prejudicar uma indústria nova de produto igual ou similar, que teria dificuldade de vender sua produção, tendo em vista a excessiva oferta do produto estrangeiro tradicional no mercado.

De qualquer forma, *os controles* exercidos pelas autoridades fazendárias são imprescindíveis para a defesa dos interesses fazendários, em particular, e da economia do país, em geral, não sendo mais possível a existência de verdadeiras zonas francas, portos francos e depósitos francos dentro daquela explicação clássica e tradicional de regimes favorecidos com a não sujeição às leis aduaneiras do país (princípio da extraterritorialidade).

Como instrumentos eficazes no desenvolvimento do comércio internacional, especialmente no comércio inter-regional (Alalc etc.) podem ser utilizados os regimes aduaneiros especiais como o de trânsito, entreposto, admissão temporária e importação temporária para industrialização, cujos controles devidamente previstos em normas jurídicas apropriadas, e adequadamente exercidos pelas autoridades competentes não entravam a dinâmica do comércio internacional e resguardam a economia interna do País.