



ZONAS FRANCAS NO URUGUAI

galante[&] martins

MAIO 2020

Índice

I.	Introdução	4
II.	Regime jurídico da Zonas Francas no Uruguai	5
III.	O que são Zonas Francas?	8
IV.	Que atividades podem ser desenvolvidas dentro das Zonas Francas?	9
IV.1	O que se entende por atividade comercial?	11
IV.2	O que se entende por atividade de serviços?	12
IV.3	Que mercadoria tem ingresso proibido nas Zonas Francas?	13
V.	Sujeitos vinculados à exploração de Zonas Francas	14
V.1.	Explorador / Desenvolvedor da Zona Franca Requisitos	14
V.2.	Usuários de Zonas Francas: Descrição, qualificação, requisitos e prazos	16
VI.	Controles e entidades de controle	20
VI.1.	Direção Geral de Comércio – Área de Zonas Francas	20
VI.2.	Direção Nacional de Aduanas	22
VI.3.	Direção Geral Impositiva	25
VI.4.	Auditoria Interna da Nação	26
VII.	Vantagens e benefícios fiscais e comerciais das Zonas Francas	27
VII.1.	Isenções fiscais previstas para Usuários de Zonas Francas	27
	• Isenção de pagamento do IRAE	28
	• Isenção do pagamento do Imposto sobre o Patrimônio	30
	• Isenção de pagamento do ICOSA	30

• Isenção de pagamento do IVA _____	31
• Isenção de pagamento do IMESI _____	31
VII.2. Outros benefícios para os Usuários: contar com tarifas promocionais especiais _____	33
VII.3. Benefícios para Desenvolvedores / Exploradores de Zonas Francas _____	34
• Isenção do pagamento do IRAE para desenvolvedores de Zonas Francas _____	36
• Isenção ao pagamento de IP para desenvolvedores de Zonas Francas _____	36
• Isenção de pagamento de taxas e impostos à importação para desenvolvedores de Zonas Francas _____	37
• Isenção ao pagamento de IVA para desenvolvedores de Zonas Francas _____	37
VII.4. Benefícios para o pessoal estrangeiro trabalhando em Zona Franca: isenção de contribuições para a previdência social uruguaia e regime tributário _____	37
VIII. Características particulares das Zonas Francas no Uruguai perante o comércio exterior do MERCOSUL, vantagens e oportunidades _____	40
• Manutenção do status originário das mercadorias que transitam pela Zona Franca (Decisão No. 33/15 do MERCOSUL) _____	40
• Tratamento de bens de terceiros países com os quais o MERCOSUL tiver acordos comerciais preferenciais _____	44
• Qual é o regime de certificação de mercadorias originárias armazenadas em Zonas Francas? _____	45
• Certificação de mercadorias originárias armazenadas em depósitos em Zonas Francas no Uruguai (Decreto No. 253/019) _____	47
• Classificação tarifária aplicável para fins de certificação de origem _____	49
IX. Informação estatística sobre Zonas Francas no Uruguai _____	50
IX.I. Contribuição das Zonas Francas às exportações _____	50
IX.II. Contribuição aos investimentos _____	53

X.	Considerações finais	_____	55
XI.	Bibliografia	_____	56

I. Introdução

No Uruguai, a promoção e o desenvolvimento das zonas francas (doravante “Zonas Francas” e/ou “Zona Franca”) foram declarados de interesse nacional, visando ativamente, através destas, *“promover os investimentos, diversificar a matriz produtiva, gerar emprego, incrementar as capacidades da mão de obra nacional, aumentar o valor agregado nacional, impulsionar as atividades de elevado conteúdo tecnológico e inovação, promover a descentralização das atividades econômicas e o desenvolvimento regional, e, em geral, favorecer a inserção do país na dinâmica do comércio internacional de bens e serviços (...)”*.¹ Dessa forma, pretende-se favorecer a inserção da dinâmica dos fluxos internacionais de investimentos e o comércio internacional de bens e serviços.

Sendo um regime com significativos incentivos e benefícios fiscais, sua vantagem e utilização na região, seja como centros logísticos ou como áreas de processamento industrial, tem sido de grande relevância. A isso se soma sua preponderância como ponto de origem de exportações e importante complemento ao sistema de benefício de investimentos. De fato, tem-se observado que os investimentos estrangeiros foram um fator fundamental no desenvolvimento das Zonas Francas.

Até a presente data, 11 Zonas Francas estão instaladas no Uruguai: Aguada Park, Parque de las Ciencias, Zona Franca Colonia, Zona Franca Colonia Suiza, Zona Franca Florida, Zona Franca Libertad, Zona Franca Nueva Palmira, Zona Franca Punta Pereira, UPM Fray Bentos, WTC Free Zone, e Zonamérica. O segundo projeto da UPM se somará a essas 11 zonas, na medida em que será instalado sob o regime de Zona Franca.²

¹ Art. 1 do Decreto 309/018: <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/309-2018/1>

² Resolução de 1º de abril de 2019 do Ministério de Economia e Finanças, publicada em https://medios.presidencia.gub.uy/legal/2019/resoluciones/04/mef_1237.pdf

II. Regime jurídico das Zonas Francas no Uruguai

Como destacado no Capítulo I, para atender o objetivo central das Zonas Francas, o regime jurídico está focado no incentivo ao investimento no Uruguai. A seguir, destacaremos os principais instrumentos regulatórios aplicáveis ao assunto.

O alicerce legal encontra-se na Lei N° 15.921³ de 17 de dezembro de 1987 (Lei de Zonas Francas), posteriormente alterada pela Lei N° 19.566⁴, e regulamentada pelo Decreto N° 309/018⁵ (Decreto Regulamentar). Essas regras definem o que se entende por Zona Franca, por Explorador e por Usuário, quais atividades podem ser realizadas nelas, quais os benefícios aduaneiros e quais as isenções fiscais usufruídas pelos Usuários, e o que acontece com as mercadorias ingressadas nas Zonas Francas, entre outras questões relacionadas.

Da mesma forma, deve ser considerado o Decreto 57/99⁶, que estabelece especificamente os requisitos a serem atendidos para solicitar autorização para exploração de Zonas Francas pelos particulares.

Também é aplicável às Zonas Francas o Código Aduaneiro da República Oriental do Uruguai (CAROU), aprovado pela Lei N° 19.276.⁷ O CAROU regulamenta o prazo de permanência de mercadorias na zona franca, determinando que a Direção Nacional de Aduanas (DNA) poderá realizar controles seletivos sobre a entrada, permanência e saída de mercadorias e pessoas nas Zonas Francas. O referido diploma legal também regulamenta a exportação de mercadorias do território aduaneiro à Zona Franca, bem como a importação de mercadorias ao território aduaneiro procedente da Zona Franca. Por sua vez, o Decreto N° 97/015⁸ regulamenta

³ <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/15921-1987>

⁴ <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/19566-2017>

⁵ <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/309-2018>

⁶ <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/57-1993>

⁷ <https://www.impo.com.uy/bases/codigo-aduanero/19276-2014>

⁸ <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/97-2015>

o artigo 162 do CAROU, referente aos controles de entrada, permanência e saída de mercadorias e pessoas nas Zonas Francas.

Da mesma forma, é aplicável o Centésimo Décimo Terceiro Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica N° 18 celebrado entre Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai⁹, aprovado internamente pelo Decreto N° 56/016.¹⁰ O referido Protocolo incorpora a Decisão N° 33/15 relativa a “Zonas Francas, Zonas de Processamento de Exportações e Àreas Aduaneiras Especiais”, aprovada pelo Conselho do Mercado Comum em 16 de julho de 2015, visando a facilitar a logística nas Zonas Francas para produtos originários do MERCOSUL e de terceiros países.

Além de tudo o que foi dito acima, também devemos considerar, dentro do regime jurídico aplicável às Zonas Francas, entre outras, a Lei N° 16.906¹¹ (Lei de Investimentos - Promoção Industrial), a Lei N° 18.786¹² (Lei de Participação Público-Privada), bem como a Lei N° 19.784¹³ (Promoção e Desenvolvimento de Parques Industriais e Parques Científico - Tecnológicos). Essas regras complementam o sistema, estabelecendo benefícios e mecanismos de financiamento, de grande interesse para investidores.

Ademais, o Decreto N° 249/019¹⁴ regulamenta todo o referente a tributos aduaneiros aplicáveis aos produtos Zona Franca com insumos nacionais, estabelecendo que os bens que sejam o resultado de um processo de transformação produtiva realizado na Zona Franca mediante a utilização de insumos e matérias primas de livre circulação, na proporção de pelo menos 80% do valor total dos insumos e matérias primas utilizadas, manterão a livre circulação no tocante a tributos aduaneiros, devendo unicamente recolher os tributos aduaneiros correspondentes às matérias primas e insumos que não tiverem livre circulação.

⁹ http://www2.aladi.org/biblioteca/publicaciones/aladi/acuerdos/ace/es/ace18/ACE_018_113.pdf

¹⁰ <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/56-2016>

¹¹ <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/16906-1998>

¹² <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/18786-2011>

¹³ <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/19784-2019>

¹⁴ <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/249-2019>

Por fim, devemos mencionar a Resolução da DGI (Direção Geral Impositiva) N° 231/019¹⁵ que estabelece a inclusão dos Usuários, desenvolvedores e terceiros não Usuários, bem como daqueles contribuintes que realizem atividades de cobrança de carteiras inadimplentes a Usuários de Zonas Francas, no regime de comprovantes fiscais eletrônicos. A resolução detalha também as informações a serem proporcionadas por parte dos Usuários na declaração juramentada exigida pela regulamentação e os prazos para apresentação da mesma.

Não obstante a referência genérica aqui apresentada, o abrangido pela regulamentação no tocante às Zonas Francas será estudado em profundidade ao longo deste relatório.

¹⁵ <https://www.impo.com.uy/bases/resoluciones-dgi-originales/231-2019?tipoServicio=11>

III. O que são Zonas Francas?

Conforme estabelecido pela Lei de Zonas Francas no artigo 2º, bem como pelo Decreto Regulamentar, as Zonas Francas são áreas do território nacional uruguaio, delimitadas e cercadas perimetralmente de forma a garantir seu isolamento do restante do território nacional uruguaio, com vistas à realização de atividades industriais, comerciais ou de serviços, com determinados benefícios fiscais especiais.

As Zonas Francas podem ser exploradas pelo Estado ou por particulares que sejam previamente autorizados pelo Estado e controlados pela Área de Zonas Francas da Direção Geral de Comércio.

Em virtude das características destas e do carácter excepcional dos benefícios usufruídos, as Zonas Francas devem ser determinadas pelo Poder Executivo, mediante prévia assessoria da Comissão Honorária Assessora de Zonas Francas. Para tanto, o Poder Executivo estuda o impacto que podem ter as atividades que se pretende sejam realizadas nas Zonas Francas sobre a capacidade competitiva ou exportadora das empresas instaladas em território uruguaio (não franco) e, assim, avaliar a contribuição dessas atividades no cumprimento dos objetivos estabelecidos na regulamentação, evitando quaisquer prejuízos internos e optando por aquelas que ofereçam maiores benefícios ao Uruguai.

IV. Que atividades podem ser desenvolvidas dentro das Zonas Francas?

Em princípio, nas Zonas Francas é possível desenvolver qualquer tipo de atividade industrial, comercial ou de serviços, que poderão usufruir das isenções tributárias e de outros benefícios estabelecidos na regulamentação vigente. É possível desenvolver, na mesma Zona Franca, mais de um tipo de atividade; contudo, pelas características das Zonas Francas, é possível classificá-las em quatro tipos: Industriais, Comerciais e de Logística, Serviços e Mistas.

A respeito desse ponto, o artigo 2 da Lei de Zonas Francas detalha, a título de exemplo, algumas atividades que os Usuários de Zonas Francas podem levar a cabo nestas. A saber:

- a) Comercialização de bens (exceto pólvora, munição, quaisquer matérias destinadas a uso bélico e quaisquer matérias contrárias aos interesses do Uruguai), depósito, armazenamento, condicionamento, seleção, classificação, fracionamento, montagem, desmontagem, manipulação ou mistura de mercadorias ou matérias primas de origem nacional ou estrangeira.
- b) Instalação e operação de estabelecimentos de fabricação.
- c) Prestação de todos os tipos de serviços não restritos pela regulamentação, tanto dentro da Zona Franca quanto desde esta a terceiros países. Nessa disposição estão compreendidas as prestações de serviços dentro de qualquer Zona Franca em benefício dos Usuários de outras Zonas Francas. Esses serviços poderão ser prestados a terceiros países desde Zona Franca a território uruguaio não franco, para aquelas empresas contribuintes do Imposto de Renda de Atividades Econômicas (IRAE).
- d) Aquelas que, a critério do Poder Executivo, forem consideradas proveitosas para a economia uruguaia ou para a integração econômica e social dos Estados.

Independentemente da abrangência das atividades habilitadas, a regulamentação expressamente dispõe que nenhuma das atividades inclusas nas alíneas a), b) e c) poderão afetar os monopólios, as exclusividades estatais nem as concessões públicas, caso contrário, não poderão ser realizadas.

Por sua vez, como regra geral os Usuários de Zona Franca não podem realizar atividades industriais, comerciais e de serviços, fora das Zonas Francas. No entanto, o artigo 14 da Lei de Zonas Francas prevê algumas exceções a essa regra, tais como:

- a) Cobrança de carteiras inadimplentes. Entende-se por carteiras inadimplentes aquelas contendo exclusivamente créditos com inadimplências superiores ou iguais a cento e oitenta dias, a contar da exigibilidade. Essa cobrança poderá ser realizada desde que efetuada através de terceiros não relacionados, ou seja, que as partes não estejam vinculadas, direta ou indiretamente, à direção ou controle das mesmas pessoas físicas ou jurídicas por participação no capital, nem tenham vínculos de parentesco até quarto grau de consanguinidade ou segundo de afinidade com os titulares da empresa usuária ou seus diretores ou beneficiários finais, em caso de sociedades anônimas e, também, que essa atividade seja desenvolvida de forma habitual.
- b) Exposição de mercadorias no departamento de Montevidéu. A referida exclusão é apenas para Usuários instalados em Zonas Francas com eventuais desvantagens de localização, em um único local fornecido pelo desenvolvedor, diferente daquele utilizado na realização de atividades complementares ou auxiliares. Essa exposição deverá ser autorizada pela Área de Zonas Francas, mediante prévia solicitação apresentada pelo desenvolvedor, com uma antecedência mínima de sessenta dias, e desde que se trate de eventos específicos cuja duração seja igual ou inferior a sete dias e não ultrapasse a quantidade de quatro por ano.
- c) Atividades de caráter auxiliar. A esses efeitos, os Usuários deverão apresentar previamente, junto à Área de Zonas Francas, a solicitação de autorização com

informações detalhadas da atividade a ser realizada, com a nota de auxiliar para que seja autorizada. Sem essa autorização, a execução das mesmas não será possível.

- d) Atividades complementares. Os Usuários de Zonas Francas localizadas fora da Área Metropolitana (área geográfica compreendida dentro do raio de 40 quilômetros a partir do Centro de Montevideú) poderão também efetuar outras atividades em local fornecido pelo desenvolvedor, desde que as mesmas sejam de caráter complementar à atividade principal, para que o Usuário seja autorizado a operar e, em qualquer caso, não poderá consistir em operações de venda de bens e serviços, nem na promessa de venda destes. Essas atividades são: relações públicas; gestão de documentação auxiliar; faturamento e cobrança de bens e serviços de carteiras adimplentes. Para que essas atividades sejam autorizadas, deverão estar inclusas no plano de negócios apresentado junto à solicitação de autorização para explorar uma atividade em Zona Franca. Além disso, a quantidade de empregados destinados a essas atividades não poderá ultrapassar o número de trabalhadores da empresa usuária.

Os Usuários de Zonas Francas poderão realizar também atividades relativas a bens ou mercadorias localizadas no exterior ou em trânsito em território uruguaio, que não tenham origem ou destino em território uruguaio ou com serviços que sejam prestados e utilizados, economicamente, fora desse território, desde que essas atividades estejam previstas no contrato e no correspondente plano de negócios, devidamente aprovados pela Área de Zonas Francas.

IV.1 O que se entende por atividade comercial?

Conforme estabelecido no artigo 2 BIS da Lei de Zonas Francas, as atividades comerciais consistem em: (1) a compra e venda de bens ou mercadorias que ingressam na Zona Franca onde a atividade é realizada ou em outra Zona Franca, cuja origem e destino estão fora do território uruguaio; (2) a compra e venda de bens ou mercadorias que ingressam na Zona Franca onde a atividade é realizada ou em outra Zona Franca, cuja origem e destino estão em território uruguaio; (3) todas as atividades logísticas, isto é, todas as operações aplicadas à

mercadoria, que possam modificar o seu estado ou natureza, desde que não impliquem, em qualquer caso, processo de transformação industrial e consistem em: depósito, armazenamento, condicionamento, seleção, classificação, fracionamento, montagem, desmontagem, armação, misturas, colocação ou substituição de peças ou acessórios, configuração de hardware, instalação de software, e outras operações similares autorizadas pelo Poder Executivo; e (4) elaboração de vasilhames, embalagens, etiquetas ou outros produtos quando utilizados na comercialização da mercadoria ingressada na Zona Franca em que a atividade seja realizada.

IV.2 O que se entende por atividade de serviços?

O artigo 2 TER da Lei de Zonas Francas estabelece que as atividades de serviços incluem a prestação de todos os tipos de serviços da Zona Franca, seja ao interior de uma mesma zona, a Usuários ou desenvolvedores de outras Zonas Francas ou a terceiros países.

Cabe ressaltar que o Poder Executivo poderá habilitar a prestação de outros serviços das Zonas Francas para o restante do território uruguaio, as quais ficariam compreendidas no regime geral de tributação.

Por outra parte, o artigo 10 do Decreto N° 309/018¹⁶ estabelece que todos os Usuários instalados em Zona Franca poderão prestar, dentro da referida zona, todo tipo de serviços, desde que não estejam proibidos pela regulamentação nacional e também:

- a) Dentro de qualquer Zona Franca em benefício de Usuários de outras Zonas Francas.
- b) Desde a Zona Franca para terceiros países. Nesse caso, os referidos serviços também poderão ser prestados a território uruguaio não franco, a contribuintes gravados pelo IRAE. Os últimos deverão comunicar aos Usuários essa condição, nos termos e condições estabelecidos pela DGI.

¹⁶ <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/309-2018>

- c) A partir da Zona Franca poderão ser realizadas atividades de compra e venda internacional, relativa a bens ou mercadorias localizadas no exterior ou em trânsito em território nacional.

Para a prestação dos serviços detalhados nas alíneas b) e c), é condição necessária que o serviço esteja incluso no projeto de investimento inicialmente apresentado pelo Usuário junto ao Poder Executivo.

IV.3 Que mercadorias têm ingresso proibido nas Zonas Francas?

É proibida a introdução nas Zonas Francas de armas, pólvora, munição e de outras matérias destinadas a uso bélico, bem como as declaradas contrárias aos interesses do Uruguai pelo Poder Executivo.

V. Sujeitos vinculados à exploração de Zonas Francas

A estrutura das Zonas Francas é bem clara, com sujeitos apresentando características, faculdades e obrigações muito diferentes entre si:

Quadro 1: Estrutura das Zonas Francas



Fonte: Instituto Nacional de Logística (INALOG)¹⁷

V.1. Explorador / Desenvolvedor da Zona Franca. Requisitos

A Lei de Zonas Francas estabelece que cada área delimitada como Zona Franca pode ser explorada pelo Estado ou por particulares que estejam devidamente autorizados, mediante prévia resolução governamental em que sejam detalhados dados como período de autorização

¹⁷ <http://www.inalog.org.uy/es/normativa-zona-franca/>

de exploração, superfície a ser ocupada pela Zona Franca, valor a ser pago e investimento mínimo a que se compromete realizar o Explorador, entre outros.

A pessoa jurídica dedicada à exploração de Zonas Francas deverá ter essa atividade como objeto único e exclusivo dela.

No caso dos particulares, a solicitação de autorização para o desenvolvimento de uma Zona Franca deverá ser apresentada junto ao Poder Executivo e estar acompanhada de um projeto de investimento que demonstre a viabilidade econômica e financeira do empreendimento, e os benefícios que a implantação implicariam para o Uruguai. Especificamente, o referido projeto de investimento deverá necessariamente conter, no mínimo, os seguintes aspectos:

- a) Deverá estabelecer a forma ou a modalidade jurídica da empresa por meio da qual se planeja realizar a exploração.
- b) A localização da área onde a implantação é proposta. Caso não seja de sua propriedade, deverá contar com servidão que preveja a destinação do(s) imóvel(is) a tais finalidades.
- c) Causas e consequências da localização.
- d) Possibilidades de expansão futura.
- e) Serviços que se pretende fornecer, montante do investimento, fontes de financiamento e estimativo de pessoal a ser utilizado.
- f) Descrição dos investimentos em infraestrutura (estradas, redes de esgoto, energia, comunicações etc.)
- g) Definir como será o financiamento e se será com capital próprio ou de terceiros.
- h) Tempo estimado para a implementação do projeto.

- i) Avaliação da quantidade e qualidade dos Usuários.
- j) Prazo pelo qual é requerida a autorização.
- k) Proposta da forma de pagamento.
- l) Determinação da lucratividade do projeto.

Uma vez apresentada a solicitação, esta deverá ser enviada à Área de Zonas Francas da Direção Geral de Comércio para seu conhecimento. O Ministério de Economia e Finanças poderá, ainda, requerer mais documentação, bem como outras assessorias e opiniões que estimar oportuno, conforme o caso. O Decreto regulamentar estabelece que o prazo para a devida instrução do assunto pelo Poder Executivo não poderá ultrapassar 45 dias, a contar da data de apresentação do requerimento. É importante esclarecer que a autorização é onerosa, seja mediante o pagamento ao Estado de um montante único ou mediante o pagamento de um ônus periódico, conforme seja acordado.

Por outro lado, é importante levar em conta que os Desenvolvedores / Exploradores de Zonas Francas deverão fornecer a infraestrutura necessária e suficiente para a operação da mesma, entre as quais: (1) instalação e distribuição de energia elétrica; (2) abastecimento de água; (3) rede de esgoto; (4) rede telefônica básica, isto é, serviços de telefonia local, ADSL básico, isolamento do perímetro; (5) rede viária e iluminação interna e perimetral; (6) serviços de limpeza e coleta de lixo; (7) manutenção e vigilância; (8) rede de combate a incêndios; (9) todos eles em espaços de uso comum; (10) fornecimento do serviço de controle de estoques conforme a regulamentação vigente; (11) construção e equipamento de instalações aduaneiras e do escritório de controle de acesso do Explorador. Esse serviço poderá ser prestado pelo desenvolvedor diretamente ou através de terceiros, com a única condição que os últimos não sejam Usuários.

V.2. Usuários de Zonas Francas: Descrição, qualificação, requisitos e prazos

A Lei de Zonas Francas define como Usuários aquelas pessoas físicas ou jurídicas que obtiverem o direito de realizar dentro do seu âmbito quaisquer das atividades habilitadas pela regulamentação, cuja análise decorre do Capítulo IV deste documento. No caso de pessoas jurídicas, estas deverão ter objeto social expreso e exclusivo nesse sentido.

Além das limitações analisadas no Capítulo IV, faz-se mister ressaltar que as pessoas jurídicas instaladas em Zonas Francas não podem levar a cabo atividades industriais, de serviços ou comerciais de caráter substantivo, realizadas *per se* ou através de terceiros no restante do território nacional uruguaio, como as consistentes na alienação, promoção, exposição, entrega de mercadorias e atividades análogas, e cobrança relativa a essas operações referentes a mercadorias que tenham como destino o restante do território uruguaio. Essa limitação somente não é aplicável a Usuários de áreas temáticas de serviços audiovisuais, os quais poderão realizar atividades de filmagem no restante do território uruguaio, nas condições determinadas pelo Poder Executivo, e desde que os custos das mesma não ultrapassem 25% dos custos totais anuais do Usuário correspondente.

Há duas categorias de Usuários, os Usuários diretos e os indiretos. A regulamentação define Usuário direto como aquele que adquire o direito de operar em Zona Franca mediante um contrato celebrado diretamente com o Explorador desta, seja o Estado ou um particular. Por outra parte, Usuário indireto é aquele que adquire o direito de operar em Zona Franca mediante contrato celebrado com o Usuário direto, utilizando ou aproveitando as instalações.

Seja Usuário direto ou indireto, tal condição deverá ser autorizada pela Área de Zonas Francas. A esses efeitos, deverá ser apresentado um requerimento de autorização contendo: contrato celebrado com o Explorador / Desenvolvedor ou Usuário direto, conforme o caso, bem como o projeto de investimento, que deverá conter o plano de negócio. O requerimento deverá conter também, no mínimo, as informações seguintes:

- descrição detalhada da atividade substantiva a ser realizada na Zona Franca;
- detalhe das atividades complementares a serem realizadas;

- período estimado em que serão realizadas;
- detalhe dos recursos humanos empregados na zona franca afetados às atividades substanciais, bem como do pessoal que será destinado à realização de tarefas complementares fora da zona;
- quaisquer outras informações que a empresa considerar relevante aos efeitos de avaliar a contribuição ao cumprimento dos objetivos estabelecidos na Lei aplicável.

Se os respectivos contratos não forem autorizados previamente pela Área de Zonas Francas da Direção Geral de Comércio, a regulamentação estabelece que serão considerados inexistentes, uma vez que o requisito é ineludível.

Por sua vez, para fins de emissão da autorização, a atividade deverá atender as seguintes condições mínimas:

- a) gerar emprego direto na Zona Franca, que deverá ser adequado com relação aos ativos, riscos e funções contidos no contrato e projeto de investimento (incluído no plano de negócio).
- b) realizar a sua atividade na Zona Franca. A esses efeitos, considera-se que desenvolve as suas atividades na Zona Franca quando empregar, em tempo integral, recursos humanos em número conforme as atividades substantivas geradoras de receita, qualificados e remunerados adequadamente, utilizado ou aproveitando as instalações fornecidas pelo desenvolvedor ou Usuário direto, e o montante de despesas e custos diretos incorridos na zona franca seja adequado a essas atividades, conforme os ativos, riscos e funções contidos no contrato e projeto de investimento (incluído no plano de negócio); e
- c) ter domicílio fiscal na Zona Franca.

Quanto à extensão temporária das autorizações, a Lei de Zonas Francas prevê para os Usuários diretos um prazo de 15 anos para atividades industriais e 10 anos para atividades comerciais e de serviços. Para Usuários indiretos, o limite é sempre de 5 anos. Embora todos os prazos podem ser prorrogados, a regulamentação proíbe que isso seja automático, e cada autorização deverá ser submetida a um novo processo de autorização.

Somente os Usuários que se instalem nas Zonas Francas fora da Área Metropolitana, ou aqueles que gerem um investimento em ativos fixos ou empregos que resultem em uma contribuição excepcional aos objetivos do regime de zonas francas, poderiam usufruir de prazos mais extensos.

VI. Controles e entidades de controle

As Zonas Francas no Uruguai estão submetidas a determinados controles por parte de diferentes órgãos públicos, sendo o Ministério de Economia e Finanças o principal na questão, através da Direção Geral de Comércio, e, dentro dessa última, destaca-se em particular a Área de Zonas Francas. No entanto, também corresponde referir a competência de controle na questão por parte de outros órgãos, como a Direção Nacional de Aduanas, a Direção Geral Impositiva e, finalmente, a Auditoria Interna Nacional, sendo essa última competente para exercer controles a respeito de sociedades anônimas cujo único objeto seja operar como Usuários de Zonas Francas, sejam essas privadas ou estatais.

A seguir, focaremos a análise nos propósitos de cada órgão referido, de maneira a ilustrar os controles que correspondem a cada um deles sob a regulamentação vigente.

VI.1. Direção Geral de Comércio - Área de Zonas Francas

Conforme disposto na Lei de Zonas Francas e Decreto Regulamentar, a administração, supervisão e controle das Zonas Francas no Uruguai é responsabilidade do Ministério de Economia e Finanças, através da Área de Zonas Francas da Direção Geral de Comércio. Os artigos 4 e 5 do Decreto Regulamentar diferencia as faculdades conferidas à Direção Geral de Comércio daquelas sob responsabilidade concretamente da Área de Zonas Francas, estabelecendo expressamente que essa última tem ao seu cargo a supervisão e controle das Zonas Francas¹⁸, devendo todas as dependências estatais colaborar de modo a procurar

¹⁸ Artigo 6 – Decreto Regulamentar No. 309/018.- Supervisão e controle: “A supervisão e controle das Zonas Francas no Uruguai é responsabilidade do Ministério de Economia e Finanças, através da Área de Zonas Francas da Direção Geral de Comércio. A Direção Geral Impositiva e a Direção Nacional de Aduanas irão exercer os controles correspondentes no âmbito das suas competências. Os órgãos deverão agir coordenadamente e deverão comunicar ao Ministério de Economia e Finanças os descumprimentos relativos à Lei que se regula, detectados no exercício das suas funções”.

simplificar os trâmites que direta ou indiretamente estiverem relacionadas a atividades a serem desenvolvidas numa Zona Franca.¹⁹

Dentro dos controles efetuados pela Área de Zonas Francas, encontra-se a constatação de soluções de irregularidades, que afetem ou possam afetar o normal funcionamento de uma Zona Franca de exploração privada ou as atividades que sejam realizadas em seu interior. Nesse sentido, a regulamentação em vigor no Uruguai estabelece que, sendo constatadas as referidas irregularidades, a Área de Zonas Francas poderá intimar diretamente o desenvolvedor da Zona Franca correspondente para adotar as medidas necessárias ou adequadas, de modo a cessar ou corrigir a irregularidade constatada, podendo inclusive esse órgão implementar essas medidas por si mesmo. Nesse mesmo sentido, a regulamentação estabelece expressamente a obrigação para desenvolvedores privados de colaborar com a Área de Zonas Francas para o adequado cumprimento das regras e a melhor operação da área a explorar.²⁰

Vale ressaltar que, não obstante a intimação ou a adoção das medidas acima, nos casos de infrações ou violações tanto à regulamentação vigente quanto à autorização conferida ao desenvolvedor privado, a Área de Zonas Francas deverá informar a situação ao Ministério de Economia e Finanças, comunicando os antecedentes do caso. Se, na instrução do caso, as irregularidades denunciadas forem constatadas, o Ministério de Economia e Finanças poderá impor uma sanção consistente no pagamento de uma multa de até 10.000.000 de Unidades Indexadas²¹, gradativa conforme a natureza e alcance da infração cometida. A despeito do acima exposto, a Administração poderá resolver a revogação da autorização conferida para operar como Zona Franca, se estimar pertinente.

Por sua vez, outro dos escopos de controle atribuídos à Área de Zonas Francas diz respeito à autorização dos contratos de Usuário direto e indireto que forem subscritos, bem como

¹⁹ Artigo 7 – Decreto Regulamentar No. 309/018

²⁰ Artigo 26 – Decreto Regulamentar No. 309/018

²¹ Artigo 42 Lei de Zonas Francas. O montante, a janeiro de 2020, é de \$43.675.000

eventuais prorrogações. A esses efeitos, a Área de Zonas Francas irá verificar que dos antecedentes apresentados decorra que a empresa que pretende fazer jus à condição de Usuário ou prorrogação respectiva cumpra o objetivo do contrato, ressalvada a consideração de outros elementos, como:²²

- a) A geração de emprego na Zona Franca, que deverá se adequar aos ativos, riscos e funções contidos no contrato e no projeto de investimento apresentado junto ao Ministério de Economia e Finanças na ocasião do requerimento de autorização para operar.
- b) A realização da atividade na Zona Franca, considerando-se configurado esse elemento quando a empresa *“empregar, em tempo integral, recursos humanos em número conforme às atividades substantivas geradoras de receita, qualificados e remunerados adequadamente, utilizando ou aproveitando as instalações fornecidas pelo desenvolvedor ou usuário direto”*, bem como levando em conta *“o montante de despesas e custos diretos incorridos na zona franca”*, que deverá ser adequado às atividades da empresa, atendendo os ativos, riscos e funções descritos no contrato e no projeto de investimento apresentado junto ao Ministério de Economia e Finanças.
- c) Ter domicílio fiscal na Zona Franca.

VI.2. Dirección Nacional de Aduanas

Por sua parte, deve-se destacar que no CAROU²³ também são estabelecidas algumas atribuições de controle de Zonas Francas a cargo da Dirección Nacional de Aduanas. Nesse

²² Artigo 32 – Decreto Regulamentar No. 309/018

²³ Aprovado pela Lei No. 19.276 de 2014 (CAROU)

sentido, nos termos do artigo 162 do CAROU, regulamentado pelo Decreto No. 97/015, determina-se que o referido órgão poderá:

- a) Realizar controles seletivos de ingresso, permanência e saída de mercadorias e pessoas, de forma complementar²⁴ às competências próprias da Área de Zonas Francas da Direção Geral de Comércio no tocante à administração, supervisão, controle e promoção das Zonas Francas.²⁵
- b) Contar com instalações dentro da Zona Franca para o exercício das funções de controle sob a sua responsabilidade.

Além disso, a disposição acima delimita como “zona de vigilância aduaneira especial”²⁶ a área exterior contígua ao perímetro da Zona Franca até a extensão estabelecida pela regulamentação, dando faculdades de controle sobre esta à Direção Nacional de Aduanas.

Ressalvadas as faculdades acima, o Decreto No. 97/015 também atribui à Direção Nacional de Aduanas a determinação das infrações administrativas e sanções que, no âmbito da sua competência sejam aplicáveis aos Usuários e Exploradores de Zonas Francas, por descumprimentos da regulamentação aduaneira. Dependendo da gravidade da infração administrativa e dos antecedentes do infrator, as punições poderão consistir concretamente em: ²⁷ advertência; multa por valor equivalente a 1.000 e 10.000 Unidades Indexadas²⁸; suspensão de até 10 anos, que deverá ser aprovada pelo Ministério de Economia e Finanças e;

²⁴ Artigo 2 (Coordenação) – Decreto No. 97/015: “Não obstante os objetivos específicos da Direção Nacional de Aduanas e da Área de Zonas Francas da Direção Geral de Comércio, ambos órgãos irão atuar em direta coordenação visando ao melhor cumprimento dos objetivos”.

²⁵ Artigo 3 – Decreto Regulamentar No. 309/018 (inciso terceiro): “O ingresso, permanência e saída de mercadorias e pessoas será controlada pela Área de Zonas Francas da Direção Geral de Comércio, em colaboração direta com os respectivos Desenvolvedores. Esse controle será realizado não obstante a fiscalização da Direção Nacional de Aduanas no âmbito da sua competência”.

²⁶ Definida no Artigo 5 do CAROU como “a área dentro da zona aduaneira secundária especialmente delimitada pelo Poder Executivo, para garantir um melhor controle aduaneiro e na qual a circulação de mercadorias está sujeita a disposições especiais de controle, em virtude da proximidade da fronteira, portos ou aeroportos internacionais”.

²⁷ Artigo 41 do CAROU

²⁸ Equivalentes a \$4.361 e \$43.606, a dezembro de 2019

até mesmo a inabilitação definitiva, que deverá ser aprovada pelo Ministério de Economia e Finanças.

Logo, é oportuno estabelecer quais condutas poderão ser consideradas infrações administrativas pela regulamentação vigente no Uruguai. Nesse sentido, o artigo 42 do CAROU descreve as seguintes, que poderão ocasionar punições como advertência, multa ou suspensão de até 60 dias, conforme o caso:

- a) Descumprimento grave ou reiteração de descumprimento das regras que regem as operações aduaneiras.
- b) Fazer reiteradas declarações aduaneiras inexatas, distorcendo o controle aduaneiro.
- c) Ser frequentemente punido por infrações aduaneiras.

Por sua vez, as condutas relacionadas a seguir poderão ocasionar punições de multa, suspensão ou inabilitação, conforme o caso:

- a) Ter sido objeto de reiteradas sanções disciplinares.
- b) Fazer reiteradas declarações aduaneiras inexatas acarretando risco de perda de receita fiscal.
- c) Celebrar quaisquer convênios visando a ludibriar disposições que regem a tramitação das operações aduaneiras.
- d) Utilizar os serviços de funcionários aduaneiros, sem prejuízo das sanções administrativas que a tais funcionários forem cabíveis.

Finalmente, cabe mencionar que sob o artigo 43 do CAROU, a Direção Nacional de Aduanas poderá decretar a suspensão preventiva de uma pessoa vinculada a uma atividade aduaneira quando os fatos que motivam as ações constituírem omissão ou ofensa grave. Nesses

casos, a Direção Nacional de Aduanas dará vista ao interessado pelo prazo de 10 dias, devendo ditar resolução definitiva dentro dos 15 dias a contar da ciência pelo interessado ou transcorrido o prazo desta, conforme o caso. Somente havendo resolução definitiva dentro do prazo acima será efetiva a suspensão preventiva; portanto, caso esta não seja ditada, a regulamentação estabelece que a mesma ficará sem efeito.

VI.3. Direção Geral Impositiva

Uma das formalidades que os Usuários de Zonas Francas deverão atender, sejam estatais ou privadas, consiste na correspondente inscrição junto aos órgãos de arrecadação, entre eles, a Direção Geral Impositiva²⁹, o que não passa de uma formalidade que, na realidade, toda pessoa física ou jurídica desenvolvendo atividade econômica no Uruguai deveria atender.

No entanto, deve-se notar que a Direção Geral Impositiva tem, no tocante concretamente ao controle das Zonas Francas no Uruguai, escopos próprios conferidos pelo Decreto Regulamentar. Assim, embora os acessos às Zonas Francas sejam determinados pela Área de Zonas Francas da Direção Geral de Comércio, esses deverão ser comunicados não apenas à Direção Nacional de Aduanas, mas também à Direção Geral Impositiva.³⁰

Adicionalmente, o Decreto Regulamentar atribui à Direção Geral Impositiva as funções de supervisão e controle, no âmbito das suas competências, as quais, em definitiva, referem-se concretamente à arrecadação dos tributos aplicáveis às atividades a serem desenvolvidas dentro das Zonas Francas. Isso tudo sem prejuízo dos controles correspondentes à Direção Nacional de Aduanas, conforme mencionado anteriormente, significando que ambos os órgãos atuem de forma coordenada.

²⁹ Artigo 39 – Decreto Regulamentar No. 309/018: “As pessoas jurídicas nacionais ou estrangeiras (per se ou através de filiais na República) que se instalem na condição de usuários de zonas francas estatais ou privadas, deverão estar inscritas nos Órgãos de Arrecadação (Direção Geral Impositiva e Banco de Previdência Social) e ter por objetivo único e exclusivo a realização de quaisquer das atividades comerciais, industriais ou de serviços, de caráter substantivo, previstas na Lei regulamentada, no que refere a sua atuação dentro do território franco e aduaneiro nacional”.

³⁰ Por aplicação do disposto no artigo 3 do Decreto Regulamentar No. 309/018, inciso segundo

VI.4. Auditoria Interna Nacional

Conforme referido no início deste capítulo, a Auditoria Interna Nacional, na condição de órgão condutor da política nacional econômica, financeira e comercial, notadamente como órgão administrador do regime e controle das sociedades comerciais no Uruguai, tem funções de controle no tocante, especificamente, às sociedades anônimas, cujo único objeto seja realizar operações como Usuários de Zonas Francas.

Nesse sentido, o Decreto Regulamentar impõe que essas sociedades anônimas deverão justificar perante a Auditoria Interna Nacional os requerimentos exigidos a seu respeito, entre eles: o objetivo específico e exclusivo, a subscrição de 50% do capital social por três ou mais pessoas físicas ou jurídicas e a integralização de 60% do capital acionário subscrito em bens susceptíveis de avaliação pecuniária ou mediante depósito no Banco de la República Oriental del Uruguay.³¹

³¹ Artigo 40 do Decreto Regulamentar No. 309/018

VII. Vantagens e benefícios fiscais e comerciais das Zonas Francas

Tendo comentado as características gerais das Zonas Francas, é mister entrar especificamente nas principais vantagens comerciais e fiscais que esse regime representa para os investidores, sob o atual marco regulatório.

Nesse sentido, na relação de benefícios previstos para aqueles que investirem em Zonas Francas como Usuários é possível encontrar: (1) isenções fiscais de alguns impostos, como o Imposto sobre a Renda de Atividades Econômicas (IRAE), o Imposto de Controle de Sociedades Anônimas (ICOSA), o Imposto sobre Valor Agregado (IVA), o Imposto Específico Interno (IMESI), entre outros; (2) isenção de contribuições à previdência social no Uruguai, prevista unicamente para pessoal estrangeiro trabalhando em Zonas Francas e que optar por não se amparar no sistema uruguaio; e (3) ao nível do MERCOSUL, manutenção do status originário da mercadoria que transitar por uma Zona Franca.

VII.1. Isenções fiscais previstas para Usuários de Zonas Francas

Antes da análise dos benefícios dispostos pela Lei de Zonas Francas e Decreto Regulamentar, exclusivamente para investidores na condição de Usuários de Zonas Francas, vale ressaltar que o Estado deverá garantir durante a vigência dos respectivos contratos, todos os benefícios concedidos em favor desses Usuários, sendo o Estado responsável por perdas e danos decorrentes do descumprimento desta obrigação³². A seguir, focaremos na análise de cada uma das isenções fiscais e outros benefícios referidos:

Conforme o artigo 19 da Lei de Zonas Francas, aqueles que investirem nelas na condição de Usuários estarão isentos de qualquer tributo uruguaio, criado ou a ser criado, incluindo aqueles cuja regulamentação exigir uma isenção específica. A referida isenção será

³² Artigo 25 da Lei de Zonas Francas

aplicável apenas em relação aos serviços prestados a consumidores finais sem residência fiscal no Uruguai e exclusivamente a respeito de atividades que os Usuários realizarem nas Zonas Francas. O acima exposto se aplica desde que essas atividades estejam enquadradas também no escopo da autorização para operar conferida pela Área de Zonas Francas e no marco da Lei de Zonas Francas e Decreto Regulamentar, independentemente de outros marcos regulamentares aplicáveis.

- Isenção de pagamento do IRAE

Conforme decorre do Título 4 do Texto Ordenado da DGI³³ no artigo 1, o IRAE é um imposto anual sobre receitas de fonte uruguaia de atividades econômicas de qualquer natureza, ficando compreendidas: as receitas empresariais; as assimiladas a receitas empresariais pela frequência na alienação de imóveis; as compreendidas no Imposto de Renda das Pessoas Físicas, mas obtidas por aqueles que optarem por recolher o IRAE ou por aqueles que devem recolhê-lo compulsoriamente por ultrapassar o limite estabelecido.

Por outra parte, o artigo 52 do Título 4 do Texto Ordenado, expressamente dispõe que são consideradas isentas as receitas oriundas de atividades desenvolvidas em Zonas Francas *“com mercadorias de origem estrangeira declaradas em trânsito ou depositadas nos referidos exclaves, quando tais mercadorias não tenham origem em território aduaneiro nacional, nem estejam destinadas ao mesmo”*.

Adicionalmente, o artigo 54 do Decreto Regulamentar dispõe que também estarão isentas do IRAE, as receitas oriundas da exploração de direitos de propriedade intelectual e outros bens intangíveis de similar natureza, desde que as mesmas sejam decorrentes de atividades de pesquisa e desenvolvimento realizadas dentro de uma Zona Franca e desde que

³³ <https://www.impo.com.uy/bases/todgi1996/338-1996>

registrados conforme disposto pela Lei No. 9.739 de Direitos Autorais (“Ley de Derechos de Autor”)³⁴. Em não sendo verificadas essas condições, a referida isenção não será aplicável.

Quanto às receitas que efetivamente verifiquem as condições acima e, por tanto, passíveis de isenção, esta somente será aplicável ao montante correspondente às despesas ou custos diretos incorridos para desenvolver esses ativos, acrescido de 30% sobre os custos ou despesas totais incorridos para desenvolvê-los. A esses efeitos, o artigo 54 do Decreto Regulamentar estabelece que o montante isento de IRAE para as receitas oriundas de exploração de direitos de propriedade intelectual e outros bens intangíveis de similar natureza, será o resultado de aplicar o quociente a seguir:

- a) No numerador: despesas e custos diretos incorridos para desenvolver cada ativo, acrescidos de 30%. O valor não poderá, em qualquer hipótese, ultrapassar o denominador e deverá considerar exclusivamente despesas e custos diretos incorridos pelo Usuário no desenvolvimento dos ativos e serviços contratados com partes não vinculadas, sejam ou não residentes, ou com partes vinculadas, que sejam residentes fiscais uruguaios.
- b) No denominador: despesas e custos totais incorridos para desenvolver cada ativo, os quais compreenderão os incluídos no numerador, mas sem considerar o acréscimo de 30%, bem como despesas e custos correspondentes à concessão de uso ou aquisição de direitos de propriedade intelectual e serviços contratados com partes vinculadas não residentes.

Também estarão isentas do IRAE, as receitas oriundas da alienação de bens produzidos por Usuários que realizarem atividades industriais em uma Zona Franca em sua totalidade. No entanto, a referida isenção corresponderá desde que esses bens não integrem direitos de propriedade industrial oriundos de atividades de pesquisa e desenvolvimento, amparados pela

³⁴ <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/9739-1937>

Lei de Direitos Autorais ou por regulamentação estrangeira aplicável. No caso de estarem efetivamente integrados tais direitos, o artigo 54 do Decreto Regulamentar dispõe que deverá ser quantificada a receita correspondente ao intangível e ser aplicado o coeficiente anteriormente mencionado, a efeitos de determinar o montante de isenção que corresponda.

- *Isenção do pagamento do Imposto sobre o Patrimônio*

O Imposto sobre o Patrimônio é um imposto anual que grava a posse de um patrimônio líquido em território uruguaio, ou seja, a diferença entre o ativo e o passivo ajustado do ponto de vista fiscal, conforme as regras do Título 14 do Texto Ordenado e sua regulamentação.

Conforme disposto na Lei de Zonas Francas, aqueles investidores na condição de Usuários de Zonas Francas não devem computar o patrimônio afetado a essa atividade para fins de recolhimento do tributo nem para a determinação ficta do valor do mobiliário e equipamento da casa (habitação), quando couber.

- *Isenção de pagamento do ICOSA*

O ICOSA (Imposto sobre o Controle de Sociedades Anônimas) é um imposto regulado pelo Título 16 do Texto Ordenado, aplicado quando da constituição de uma sociedade anônima e no encerramento de cada ano fiscal desta.

Conforme disposto pelo artigo 5 do Texto Ordenado, o artigo 8 do Decreto No. 450/002³⁵ e o artigo 55 do Decreto Regulamentar, os Usuários de Zonas Francas constituindo uma sociedade anônima, cujo único objeto seja operar como tal, não devem recolher esse imposto. Dessa forma, enquanto mantiverem a condição de usuárias, as sociedades anônimas estarão

³⁵ <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/450-2002/8>

isentas do ICOSA, e somente deverão recolhê-lo em caso de perder essa condição e se objeto for modificado, a efeitos de incorporar a atuação em território uruguaio não franco.

- Isenção de pagamento do IVA

O IVA (Imposto sobre Valor Agregado), regulamentado pelo Título 10 do Texto Ordenado, é um imposto indireto sobre o consumo. Não grava nem o capital nem as receitas, senão a circulação interna de bens, a prestação de serviços dentro do território uruguaio, a introdução de bens ao Uruguai e a agregação de valor decorrente da construção realizada sobre imóveis.

Como princípio geral, o artigo 56 do Decreto Regulamentar dispõe a isenção do pagamento do IVA à circulação de bens em Zonas Francas, desde que esta seja referente a consumidores finais não residentes fiscais no Uruguai.

No entanto, estará gravada pelo IVA a circulação de bens e prestação de serviços em Zona Franca realizados pelo desenvolvedor ou por terceiros não Usuários, quando essas atividades forem destinadas a atender o consumo final de bens e serviços pelo pessoal das Zonas Francas, quando da realização de atividade laboral dentro destas.

- Isenção de pagamento do IMESI

O IMESI (Imposto Especifico Interno), regulado pelo Título 11 do Texto Ordenado, grava a primeira alienação, a qualquer título, de determinados bens como: bebidas alcoólicas, cosméticos, tabaco, cigarros, energia elétrica, veículos automotores, entre outros.

No tocante a esse imposto, o artigo 21 da Lei de Zonas Francas dispõe que bens, serviços, matérias primas ou mercadorias ingressadas em Zonas Francas, independentemente da origem, estão isentas de quaisquer tributos ou instrumentos equivalentes, aplicáveis à

importação ou que forem aplicáveis na ocasião desta. O exposto acima compreende inclusive os casos em que por lei seja requerida uma isenção específica, seja qual for a sua natureza. Em relação a esse ponto, o Decreto Regulamentar dispõe expressamente que “a circulação de bens em zonas francas, estará isenta (...) do Imposto Específico Interno”.

Da mesma forma, o artigo 21 da Lei de Zonas Francas estabelece que a introdução de bens, serviços, mercadorias e matérias primas provenientes de território nacional não franco, será considerada como exportação, e serão aplicáveis as regras vigentes a essa exportação, quando da introdução em território franco.

Não obstante o exposto acima, quando da introdução de bens, mercadorias e matérias primas do território uruguaio não franco tiver como finalidade satisfazer o consumo final de bens e serviços por parte do pessoal das Zonas Francas, na ocasião de realizar atividade laboral dentro destas, essa introdução não será considerada exportação. Todavia, o Decreto Regulamentar dispõe que quando essa circulação de bens e serviços seja realizada pelo desenvolvedor ou por terceiros não Usuários, esta estará efetivamente gravada pelo IVA e pelo IMESI.

Em relação à entrada de bens de livre circulação às Zonas Francas, o artigo 57 do Decreto Regulamentar estabelece que esta será considerada exportação aos efeitos do tratamento fiscal aplicável e independentemente do destino aduaneiro.

Também, o Decreto No. 249/019³⁶ dispõe que preservarão a livre circulação, no tocante a tributos aduaneiros, os bens que forem resultado de processo de transformação produtiva verificado em Zona Franca, mediante a utilização de insumos e matéria-prima de livre circulação, na proporção de, no mínimo, 80% do valor total dos insumos e matérias primas utilizados. A esses efeitos, somente deverão ser recolhidos os tributos aduaneiros relativos às matérias primas ou insumos que não tiverem livre circulação. Nesse sentido, para fazer jus a essa

³⁶ <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/249-2019>

condição, o interessado deverá agregar à declaração junto à Direção Nacional de Aduanas uma declaração juramentada subscrita pela empresa que realizou o processo industrial em Zona Franca, declarando expressamente a classificação tarifária e o valor dos insumos e matérias primas não nacionalizadas que foram incluídos na operação aduaneira. A Direção Nacional de Aduanas poderá, por sua vez, requerer informações adicionais, realizar inspeções ou exigir a intervenção do Laboratório Tecnológico do Uruguai, ficando os custos a cargo do beneficiário.

O arrendamento de obra com entrega de materiais realizado em Zona Franca também será considerado exportação, conforme disposto no referido artigo.

Em relação à saída de bens, serviços, mercadorias e matérias primas ingressadas nas Zonas Francas e de produtos fabricados nas mesmas, dispõe-se que estes poderão sair a qualquer momento e isentos de quaisquer tributos, ônus ou acréscimos, inclusive nos casos em que a lei exigir isenção específica, seja qual for a sua natureza. No entanto, quando bens, serviços, mercadorias e matérias primas existentes ou fabricados em Zonas Francas forem introduzidas no território uruguaio não franco, esse ingresso será considerado importação, a todos os efeitos.

Nesse sentido, o Decreto Regulamentar estabelece que para esses casos, “o valor tributável será o da contraprestação correspondente à operação”. Por sua vez, em se tratando de afetações ao uso por parte de donos, sócios ou acionistas, “o valor tributável será o valor de venda no mercado, no momento da afetação, que poderá ser rejeitado pela Direção Geral Impositiva”, sendo aplicável também esse procedimento para o IMESI em relação a operações a título gratuito. Em se tratando de bens cujo valor tributável esteja determinado com base em preços fictos, aos efeitos da aplicação do tributo, serão levados em conta os valores fictos vigentes no momento do cálculo.

VII.2. Outros benefícios para os Usuários: contar com tarifas promocionais especiais

Outro benefício conferido pelo regime de Zonas Francas é a possibilidade, por parte de órgãos públicos fornecedores de insumos ou serviços a Usuários destas, de estabelecer tarifas promocionais aplicáveis exclusivamente aos mesmos³⁷.

VII.3. Benefícios para Desenvolvedores / Exploradores de Zonas Francas

Em relação aos benefícios concedidos àqueles que investirem como desenvolvedores de Zonas Francas, destaca-se que, embora não estejam enquadrados, em princípio, dentro do escopo das isenções estabelecidas na Lei de Zonas Francas, poderão ter acesso a determinados benefícios regulados pela Lei de Investimentos³⁸ e pelo Decreto No. 143/018³⁹ que a regulamenta.

Não obstante o acima exposto, a Lei de Zonas Francas estabelece especificamente que aqueles que investirem como desenvolvedores de Zonas Francas localizadas fora da Área Metropolitana de Montevideu estarão isentos de qualquer tributo nacional, criado ou a ser criado, incluindo aqueles que por lei exigem uma isenção específica. O anterior, com exceção do pagamento do IRAE, das contribuições especiais de previdência social e das prestações legais pecuniárias estabelecidas em favor de pessoas de direito público não estatais de previdência social (*Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios, Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias*, entre outros).

Por sua vez, para os fins da isenção para Zonas Francas localizadas fora da Área Metropolitana de Montevideu, a regulamentação estabelece que o Poder Executivo poderá avaliar condições adicionais, como: (1) distância mínima em relação a determinados terminais portuários ou aeroportuários; (2) fornecimento de certos bens e serviços pelo desenvolvedor; (3) outras condições que considerar pertinentes, a fim de compensar eventuais desvantagens de

³⁷ Artigo 24 da Lei de Zonas Francas.

³⁸ <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/16906-1998>

³⁹ <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/143-2018>

localização de algumas Zonas Francas e potencializar o impacto no desenvolvimento das respectivas localidades.

Em relação às Zonas Francas localizadas em Montevideu, cabe analisar o disposto no artigo 15 da Lei de Investimentos, aplicável a estas. Nesse sentido, o referido artigo estabelece que os benefícios fiscais regulados na Lei de Investimentos serão aplicados a atividades ou projetos de investimento promovidos pelo Poder Executivo, os que poderão se enquadrar numa atividade setorial específica consistente em produzir, comercializar ou prestar determinados bens ou serviços, como poderia ser o caso de um projeto baseado na criação de uma Zona Franca.

Vale ressaltar que a Lei de Investimentos estabelece que, a fins de concessão dos benefícios regulados por ela, serão levados especialmente em conta aqueles investimentos que⁴⁰: (1) incorporarem progresso técnico visando a melhorar a competitividade; (2) facilitarem o aumento e a diversificação das exportações, notadamente aquelas que incorporarem maior valor agregado nacional; (3) gerarem emprego produtivo direta ou indiretamente; (4) facilitar a integração produtiva, incorporando valor agregado nacional nos diferentes elos da cadeia produtiva; (5) promoverem as atividades das micro, pequenas e médias empresas; (6) pela capacidade efetiva de inovação tecnológica e de geração de emprego produtivo, contribuirão à descentralização geográfica e se focarem nas atividades industriais, agroindustriais e de serviços, com uso significativo de mão-de-obra e insumos locais; (7) incorporarem à folha de pagamento da empresa população afrodescendente do Uruguai; bem como aqueles que, (8) incorporarem na folha de pagamento pessoas transgêneros residentes no Uruguai.

Concretamente no tocante a quais benefícios são conferidos a aqueles que investirem na condição de desenvolvedores de Zonas Francas, destacamos a isenção de tributos como o IRAE, o Imposto sobre o Patrimônio ("IP"), o IVA, bem como isenções referentes a taxas e impostos à importação, conforme analisados a seguir:

⁴⁰ Artigo 11 da Lei de Investimentos

- Isenção de pagamento do IRAE para desenvolvedores de Zonas Francas

Conforme disposto pelo Decreto No. 143/018⁴¹ que regulamenta a Lei de Investimentos, as empresas cujos projetos de investimento sejam declarados promovidos, farão jus à isenção do IRAE num percentual do investimento elegível, que dependerá da pontuação total ponderada, em função dos indicadores que o marco legal dispõe para efeitos de conferir os referidos benefícios.⁴²

Quanto ao percentual máximo de dedução do IRAE, o Decreto No. 143/018 estabelece que ele será determinado na resolução de declaração promocional, sendo resultado da aplicação do seguinte procedimento: (1) à pontuação obtida pela aplicação da matriz dos referidos indicadores, será subtraído um ponto; (2) o resultado do item (1) acima será dividido por nove; e (3) será multiplicado por 80% e se acrescentará o 20% estabelecido como base.

- Isenção de pagamento de IP para desenvolvedores de Zonas Francas

Por sua vez, o artigo 26 do Decreto No. 143/018 estabelece que as empresas cujos projetos de investimento tenham sido declarados promovidos farão jus à isenção do IP sobre os bens móveis incluídos no investimento elegível, desde que não usufruam de isenção em função de outros benefícios, em toda a sua vida útil. Nesse sentido, em se tratando de bens imóveis, a regulamentação estabelece que a isenção compreenderá as obras civis promovidas, realizadas no prazo de oito anos, se o projeto estiver em Montevideu, e por dez anos, se este estiver no interior do Uruguai.

⁴¹ <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/143-2018>

⁴² De acordo ao artigo 4 do Decreto 143/018, esses indicadores são: (a) geração de emprego; (b) descentralização; (c) aumento das exportações; (d) tecnologias limpas; (e) pesquisa e desenvolvimento e inovação; e (f) indicador setorial.

- Isenção de pagamento de taxas e impostos à importação para desenvolvedores de Zonas Francas

Adicionalmente, os projetos promovidos farão jus a isenções referentes a taxas e impostos aplicáveis à importação, inclusive o IVA aplicável a bens móveis de ativo fixo e materiais destinados à obra civil promovida, desde que não estejam usufruindo de isenção em função de outros benefícios, e que sejam declarados não concorrentes com a indústria nacional pela Direção Nacional de Indústrias do Ministério de Indústria, Energia e Mineração⁴³.

- Isenção de pagamento de IVA para desenvolvedores de Zonas Francas

No que diz respeito ao IVA, o referido artigo 26 do Decreto No. 143/018 estabelece que os projetos declarados promovidos farão jus à devolução do IVA pela aquisição no mercado de materiais e serviços destinados à obra civil promovida, ficando a cargo da Direção Geral Impositiva a efetivação dessa devolução.

VII.4. Benefícios para o pessoal estrangeiro trabalhando em Zona Franca: isenção de contribuições para a previdência social uruguaia e regime tributário

Com vistas ao encerramento deste capítulo, cabe finalmente fazer menção às contribuições especiais de previdência social, em relação ao pessoal trabalhando em Zonas Francas. Nesse sentido, destaca-se que a Lei de Zonas Francas expressamente exclui da relação de isenções fiscais acima referidas, às contribuições à previdência social uruguaia e as prestações legais estabelecidas em favor de pessoas de direito público não estatais de previdência social, tais como: *Caja de Profesionales Universitarios* ou *Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias*, entre outros.

⁴³ Artigo 26 do Decreto No. 143/018

Não obstante o exposto, o marco regulatório vigente estabelece que, quando o pessoal que trabalhar em Zonas Francas for estrangeiro e manifestar por escrito o desejo de não se beneficiar do sistema de previdência social uruguaio, este não terá obrigação a realizar as contribuições correspondentes. Para esses fins, os Usuários de Zonas Francas deverão estabelecer a folha de pagamento de pessoal estrangeiro sob sua responsabilidade e se o mesmo irá se beneficiar ou não do sistema de previdência social uruguaio, exigindo-se uma declaração juramentada de cada empregado que integrar essa folha de pagamento.

Cabe salientar que a Lei de Zonas Francas dispõe que, no mínimo, 75% do pessoal nas Zonas Francas deverá estar constituído por cidadãos uruguaios naturais (nascidos no país) ou legais (naturalizados). No entanto, para o caso de atividades de serviços, a Lei de Zonas Francas diminui o percentual mínimo de cidadão uruguaios a 50% pelo prazo do contrato do Usuário respectivo, desde que a natureza do negócio desenvolvido o exigir e devem procurar a todo momento a maior participação de cidadãos uruguaios. Não obstante o acima exposto, em ambos os casos, os referidos percentuais poderão ser reduzidos, devendo para tais efeitos iniciar o trâmite respectivo junto à Área de Zonas Francas.

Quanto à forma de tributação das remunerações obtidas em Zonas Francas, o Texto Ordenado No. 7 determina que aqueles que prestarem serviços pessoais em Zona Franca sem possuir cidadania uruguaia e estando excluídos do regime de contribuições à previdência social uruguaia, poderão optar por tributação relativa à renda do trabalho, Imposto de Renda de Não Residentes (IRNR)⁴⁴. A referida opção somente poderá ser exercida em relação às atividades prestadas exclusivamente em Zona Franca, não podendo tais serviços pessoais fazer parte, direta ou indiretamente, de outros serviços prestados a residentes em território uruguaio não franco. Se, além disso, o referido pessoal estrangeiro atender alguma das condições dispostas na regulamentação uruguaia vigente para configurar residência fiscal no Uruguai, isso acarretará

⁴⁴ Trata-se do imposto que grava as rendas de fonte uruguaia obtidas por pessoas físicas e outras entidades não residentes no Uruguai, cujo montante de retenção corresponde a 12% do total da contraprestação. Conforme a regulamentação vigente (artigo 6 do Texto Ordenado 7), considera-se residente fiscal uruguaio aquele que: (i) permanecer no Uruguai por mais de 183 dias durante o ano civil, computando ausências esporádicas e enquanto o contribuinte não comprovar residência fiscal em outro país; ou (ii) o núcleo principal ou base de suas atividades ou interesses econômicos ou vitais estiverem radicados em território uruguaio.

o pagamento do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF)⁴⁵ sobre as outras rendas que receber, sem contar a remuneração em Zona Franca.

⁴⁵ Refere-se ao imposto sobre os rendimentos obtidos por pessoas físicas (indivíduos) residentes em território uruguaio, que pode se referir a: (i) rendas de capital obtidas no Uruguai de ativos localizados neste país; (ii) renda do trabalho obtida no Uruguai fora da zona franca; (iii) renda de trabalho obtido fora do Uruguai, desde que a pessoa trabalhe em relação de dependência para uma empresa pagadora de impostos neste país; ou (iv) renda oriunda de juros ou dividendos obtidos fora do Uruguai.

VIII. Características particulares das Zonas Francas no Uruguai perante o comércio exterior do MERCOSUL, vantagens e oportunidades

Além dos benefícios mencionados no Capítulo anterior, aplicáveis aos diferentes sujeitos participantes das Zonas Francas, qualquer que seja sua origem, apresentaremos neste documento algumas considerações sobre o regime de Zonas Francas no Uruguai, especificamente em relação ao comércio exterior, do ponto de vista dos investidores ou dos comerciantes privados radicados no Brasil ou em qualquer outro país do MERCOSUL, sendo relevante a esses efeitos destacar as regras vigentes ao nível do bloco.

Nesse sentido, é particularmente interessante analisar em profundidade as disposições contidas nas Decisões No. 08/94 e No. 33/15 do MERCOSUL, atualmente em vigor, com ressalva do Decreto No. 253/019 que regulamenta no Uruguai o estabelecido pela Decisão No. 33/15 do MERCOSUL e da Resolução No. 88/2019 da Direção Nacional de Aduanas, que estabelecem o procedimento para a emissão e controle de certificados derivados de mercadorias armazenadas em depósitos em Zonas Francas. em território uruguaio, conforme analisaremos a seguir.

- *Manutenção do status originário das mercadorias que transitam pela Zona Franca (Decisão No. 33/15 do MERCOSUL)*

As Decisões No. 08/94 e No. 33/15 do Conselho do Mercado Comum (CMC) foram implementadas a efeitos de unificar a regulação dos Estados Parte, no tocante ao estabelecimento de Zonas Francas e áreas aduaneiras especiais, onde o tratamento dado às mercadorias que ingressam nas mesmas difere do conferido dentro do território aduaneiro geral.

Originalmente, a Decisão No. 08/94 tinha resolvido que, exceto nas Zonas Francas de Manaus no Brasil e de Terra do Fogo na Argentina, os Estados Parte do MERCOSUL deveriam

aplicar às mercadorias oriundas de Zonas Francas comerciais ou industriais, de áreas de processamento de exportações e de áreas aduaneiras especiais, a Tarifa Externa Comum ou, na sua falta, a tarifa nacional vigente para os casos de produtos excetuados do primeiro. Como consequência do exposto acima, as mercadorias de origem MERCOSUL encontradas em uma Zona Franca, fora as referidas, perdiam o status de originárias ao sair da mesma, ficando, por tanto, gravadas na importação aos países do MERCOSUL, como se tivessem origem fora da região.

A previsão acima está atualmente modificada, proporcionando um sistema mais benéfico e econômico. Nesse sentido, a Decisão No. 33/15, aplicada a partir do mês de julho de 2019 para todos os Estados Partes do MERCOSUL, gera maior flexibilidade ao estabelecer que as Zonas Francas deixam de ser consideradas como “extrazona”. Portanto, com a modificação imposta, as mercadorias originárias de um Estado Parte ou mesmo de um terceiro país que tenha acordo comercial com os Estados Partes do MERCOSUL, “*não perderão o status de originárias quando no decorrer do transporte e/ou armazenamento, usarem (...) uma zona franca (...)*”⁴⁶.

Em relação ao último item citado, é importante ressaltar que, a partir da aprovação no Uruguai do CAROU, as Zonas Francas no Uruguai deixaram de ser um exclave para passar a fazer parte do território aduaneiro, ficando, em consequência, as mesmas sob controle da Direção Nacional de Aduanas, pelo qual atendem integralmente com os requerimentos impostos pelo marco regulatório do MERCOSUL.

Em virtude do anterior, com a aprovação da Decisão No. 33/15, os bens oriundos de um dos Estados Partes do MERCOSUL ou de terceiros países com os quais este tenha acordos comerciais, não somente manterão a origem, mas também os benefícios tarifários resultantes, cada vez que transitarem por quaisquer das referidas zonas ou áreas. De igual forma, as despesas de empresas usuárias de Zonas Francas foram reduzidas pelo fato de não ter que

⁴⁶ Artigo 1º da Decisão No. 33/15, aprovada no Uruguai pelo Decreto No. 56/016

recolher a tarifa externa comum do bloco e, assim, não somente foi obtida uma importante economia, mas fundamentalmente a competitividade regional foi aprimorada.

Aos efeitos de manter o status originário das mercadorias e dos benefícios tarifários, é exigido o cumprimento de determinadas condições:

- a) As mercadorias somente poderão ser objeto de operações destinadas à comercialização, conservação, fracionamento em lotes ou volumes ou outras operações;
e
- b) não poderá ser alterada a classificação tarifária nem o status originário das mercadorias consignadas no Certificado de Origem, com que estas ingressaram nessas zonas ou áreas.

Além disso, é mister ressaltar que quando os bens sejam originários de países do MERCOSUL, a regulamentação referida será aplicável de fato a todo o universo de produtos. Para tanto, a Decisão No. 01/09, regulando o regime de origem MERCOSUL, estabelece que serão considerados originários⁴⁷:

- a) Produtos inteiramente obtidos do reino vegetal colhidos ou coletados no território de um ou mais Estados Partes.
- b) Animais vivos, nascidos e criados no território de um ou mais Estados Partes.
- c) Produtos obtidos de animais vivos no território de um ou mais Estados Partes.
- d) Produtos obtidos da caça, captura com armadilha, pesca realizada no território ou em suas águas territoriais e zonas econômicas exclusivas de um ou mais Estados Partes.

⁴⁷ Alínea a) do artigo 3 - Decisão No. 01/09 do MERCOSUL

- e) Minerais e outros recursos naturais não incluídos nos anteriormente referidos, extraídos ou obtidos no território de um ou mais Estados Partes.
- f) Peixes, crustáceos e outras espécies marinhas obtidas do mar fora das águas territoriais e das zonas econômicas exclusivas por navios registrados ou matriculados em um dos Estados Partes e autorizados a arvorar a bandeira da referida Parte ou por navios arrendados ou afretados a empresas estabelecidas no território de uma Parte.
- g) Produtos fabricados a bordo de navios-fábrica a partir de produtos obtidos da caça ou pesca serão considerados originários do país em cujo território ou águas territoriais e zonas econômicas exclusivas a pesca ou captura foram realizadas.
- h) Produtos fabricados a bordo de navios-fábrica a partir de peixes, crustáceos ou outras espécies marinhas, desde que esses navios-fábrica sejam registrados, matriculados em algum dos Estados Partes e autorizados a arvorar a bandeira desse Estado, ou por navios-fábrica arrendados ou afretados por empresas estabelecidas no território de um Estado Parte.
- i) Produtos obtidos do leito marinho ou do subsolo marinho por um dos Estados Partes, desde que este tenha os direitos de exploração desse leito ou subsolo marinho.
- j) Produtos obtidos do espaço extraterrestre, desde que obtidos por um Estado Parte ou pessoa de Estado Parte.
- k) Detritos e refugos resultantes da produção de um ou mais Estados Partes e matéria-prima recuperada dos detritos e refugos derivados do consumo, coletados em um Estado Parte e que não possam cumprir o propósito para o qual foram produzidos.

Por sua vez, também serão considerados de origem MERCOSUL⁴⁸:

- a) Produtos fabricados inteiramente no território de quaisquer dos Estados Partes, quando na fabricação tenham sido utilizados, única e exclusivamente, materiais originários dos Estados Partes.
- b) Produtos em cuja fabricação sejam utilizados materiais não originários dos Estados Partes, quando resultarem de processo de transformação que lhes confira uma nova individualidade, caracterizada pelo fato de estarem classificados numa posição tarifária (ou seja, os quatro primeiros dígitos da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM) diferente à de todos os materiais não originários utilizados na fabricação.
- c) Produtos oriundos de operações de montagem ou armação realizadas em território de um país do MERCOSUL, utilizando materiais originários de terceiros países, quando o valor CIF porto de destino ou CIF porto marítimo desses materiais não ultrapassar 40% do valor FOB das mercadorias em questão.
- d) Bens de capital que atendam o requisito de origem de 60% do valor agregado regional.
- e) Produtos sujeitos a requisitos específicos de origem, decorrentes do Apêndice I da Decisão No. 01/09⁴⁹.

- *Tratamento de bens de terceiros países com os quais o MERCOSUL tiver acordos comerciais preferenciais*

Nos casos de bens oriundos de terceiros países com os quais o MERCOSUL tiver acordos comerciais preferenciais, a Decisão No. 33/15 também será aplicável, desde que as

⁴⁸ Alínea b) a g) do artigo 3 – Decisão No. 01/09 do MERCOSUL

⁴⁹ Disponível em https://normas.mercosur.int/simfiles/normativas/41030_DEC_001-2009_ES_FERR3_R%C3%A9gimen%20de%20Origen.pdf

regras de origem desses países coincidam com as dos países membros do MERCOSUL, o que deverá ser analisado conforme o caso.

- Qual é o regime de certificação de mercadorias originárias armazenadas em Zonas Francas?

Conforme mencionado anteriormente, o Anexo da Decisão No. 33/15 do MERCOSUL estabelece que poderão se beneficiar do regime de certificação estabelecido neste, as mercadorias originárias de Estados Partes ou de um terceiro país com acordo comercial preferencial com o MERCOSUL, que estejam armazenadas em Zonas Francas comerciais ou industriais, zonas de processamento de exportações e áreas aduaneiras especiais. Destaca-se que as referidas mercadorias só poderão ser objeto das operações referidas no item anterior, além do que as mesmas poderão ser destinadas, total ou parcialmente, a quaisquer Estados Partes.

Como também mencionado anteriormente, para fins de armazenamento de mercadorias do MERCOSUL em Zonas Francas, estabelece-se que as mesmas deverão estar sustentadas por um certificado de origem do MERCOSUL ou de terceiro país com o qual o MERCOSUL tenha acordo comercial, sendo este denominado Certificado de Origem “original”. Nesse sentido, as regras de origem a aplicar serão as vigentes entre o país de exportação e o de importação da mercadoria em questão. Entre o Uruguai e o Brasil, seriam as legitimadas na Decisão 01/09 do MERCOSUL⁵⁰.

Por sua vez, conforme o procedimento proposto no referido Anexo, uma vez que essas mercadorias tenham sido objeto de alguma das operações compreendidas no escopo (comercialização, conservação, fracionamento em lotes ou volumes, e outras), a autoridade aduaneira do Estado Parte respectivo (no Uruguai, a Direção Nacional de Aduanas) poderá

⁵⁰ <http://apc.mef.gub.uy/729/3/areas/reglas-de-origen.html>

emitir Certificados Derivados pela totalidade da mercadoria correspondente ao Certificado de Origem “original” ou parte da mesma, dentro do prazo de vigência do correspondente Certificado de Origem. A esses efeitos, os Certificados Derivados deverão indicar no campo “observações” o prazo, o qual será emitido conforme a Decisão CMC N° 33/15.

Adicionalmente, a referida regra estabelece que a autoridade aduaneira competente (no Uruguai, a Direção Nacional de Aduanas) deverá efetuar controles computadorizados adequados respeito das quantidades, saldos e destinos das mercadorias que ingressam sob esse regime, tendo de garantir que as quantidades de mercadorias amparadas nos Certificados Derivados não ultrapassem a quantidade coberta pelo Certificado de Origem, em qualquer caso, levando em conta todos os destino (mercado do Estado Parte, mercados dos outros Estados Partes ou terceiros mercados).

Quando à informação a ser especificada sob os Certificados Derivados, o Anexo da Decisão No. 33/15⁵¹ estabelece que o Certificado de Origem deve conter os dados seguintes: (1) entidade emissora; (2) No. de certificado (3) No. de fatura e (4) quantidade / volume.

Finalmente, o procedimento estabelecido determina que, em caso de início de um processo de investigação, a troca de informações deverá ser realizada diretamente com a entidade emissora do Certificado de Origem “original”, devendo seguir os procedimentos para verificação e controle de origem previstos no Acordo ao amparo do qual foi emitido o certificado em questão, que, no caso do Uruguai e do Brasil, seria conforme o disposto no Capítulo VII da Decisão No. 01/09 do MERCOSUL.

⁵¹ Disponível em https://normas.mercosur.int/simfiles/normativas/59320_DEC_033-2015_ES_FERR1_ZonasFrancas.pdf

- Certificação de mercadorias originárias armazenadas em depósitos em Zonas Francas no Uruguai (Decreto No. 253/019)

O regime de certificação previsto no Anexo da Decisão No. 33/15 foi retomado, no Uruguai, nas disposições do Decreto No. 253/019⁵², através do qual a Direção Nacional de Aduanas é nomeada entidade autorizada para emitir os Certificados Derivados, pela totalidade ou parte das mercadorias armazenadas em depósitos nas Zonas Francas desde o ingresso, sempre que estejam acompanhadas de Certificado de Origem vigente.

Para fins de benefício do regime em questão, fica estabelecido que os Usuários de Zonas Francas deverão comunicar à Direção Nacional de Aduanas a vontade de submeter a mercadoria ao regime de certificação referido, ficando a cargo dessa última o estabelecimento dos requisitos a serem atendidos, a fim de efetuar o acompanhamento e controle das mercadorias que se pretende amparar no regime.

Ressalvados outros que a Direção Nacional de Aduanas estabelecer sob a Resolução No. 88/2019⁵³, esses requisitos consistem em:

- a) transmitir o tipo de unidade e a quantidade total de mercadoria contida em cada item do Certificado de Origem;
- b) verificar que o tipo de unidade dos itens de inventário corresponde ao tipo de unidade declarada no Certificado de Origem;
- c) controlar que as quantidades estabelecidas em cada item do Certificado de Origem sejam maiores ou iguais ao saldo do item de inventário correspondente;

⁵² <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/253-2019>

⁵³ <https://www.aduanas.gub.uy/innovaportal/file/20889/1/rg-88.2019.pdf>

- d) identificar a mercadoria amparada no regime de certificação, de forma que esta possa ser associada ao Certificado de Origem correspondente.

Em relação a quem poderá solicitar a emissão de uma Certificado Derivado junto à Direção Nacional de Aduanas, o Decreto No. 253/019 determina que estarão legitimados tanto os Usuários de Zonas Francas quanto os despachantes aduaneiros, sendo que a primeira solicitação deverá estar acompanhada da documentação seguinte:

- a) Conhecimento de carga de ingresso ou, se for o caso, documento comprobatório que a Direção Nacional de Aduanas considerar pertinente.
- b) Certificado de Origem vigente e, em caso de ser em formato papel, a via original deverá ser apresentada.
- c) Fatura comercial consignada no Certificado de Origem.
- d) Fatura comercial relativa à mercadoria para a qual o Certificado Derivado é solicitado.

Em se tratando de solicitação sucessiva, esta deverá estar acompanhada de fatura comercial correspondente à mercadoria para qual o Certificado Derivado é requerido.

A vigência dos Certificados Derivados ficará determinada pela do Certificado de Origem pela qual foi emitido e esse prazo não poderá ser excedido.

Finalmente, vale comentar que, no Uruguai, o preço de cada Certificado Derivado é de duas Unidades Reajustáveis⁵⁴, que é a contrapartida do custo do serviço prestado pela Direção Nacional de Aduanas associado à certificação.

⁵⁴ \$2.397,56 a valores de janeiro 2020

- Classificação tarifária aplicável para fins de certificação de origem

Conforme analisado acima, como requisitos para manter o status originário das mercadorias e dos benefícios tarifários, é requerido o cumprimento de determinadas condições. É condição indispensável que não seja alterado no processo a classificação tarifária nem o status originário das mercadorias consignadas no Certificado de Origem com o qual as mercadorias ingressaram nessas zonas ou áreas.

A tais efeitos, deve-se consultar a Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM) que deverá ser considerada em relação a esse aspecto. A NCM é o “*sistema que permite individualizar e classificar mercadorias comercializadas entre os Estados Partes do MERCOSUL e entre eles e o resto do mundo*”⁵⁵, com base no Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias.

A referida nomenclatura única foi aprovada em Resolução No. 26/16 do MERCOSUL⁵⁶, ratificada no Uruguai pelo Decreto No. 410/016⁵⁷, que teve alterações em dezembro de 2019 através das Resoluções Nos. 46/19 e 47/19, aprovadas pelo Conselho do Mercado Comum, ratificadas no Uruguai pelo Decreto 352/019⁵⁸.

⁵⁵ Em <https://www.mercosur.int/politica-comercial/ncm/>

⁵⁶ http://apc.mef.gub.uy/innovaportal/file/20334/5/res_026-2016_es_vi-enmienda-aec-2017.pdf

⁵⁷ <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/410-2016/1>

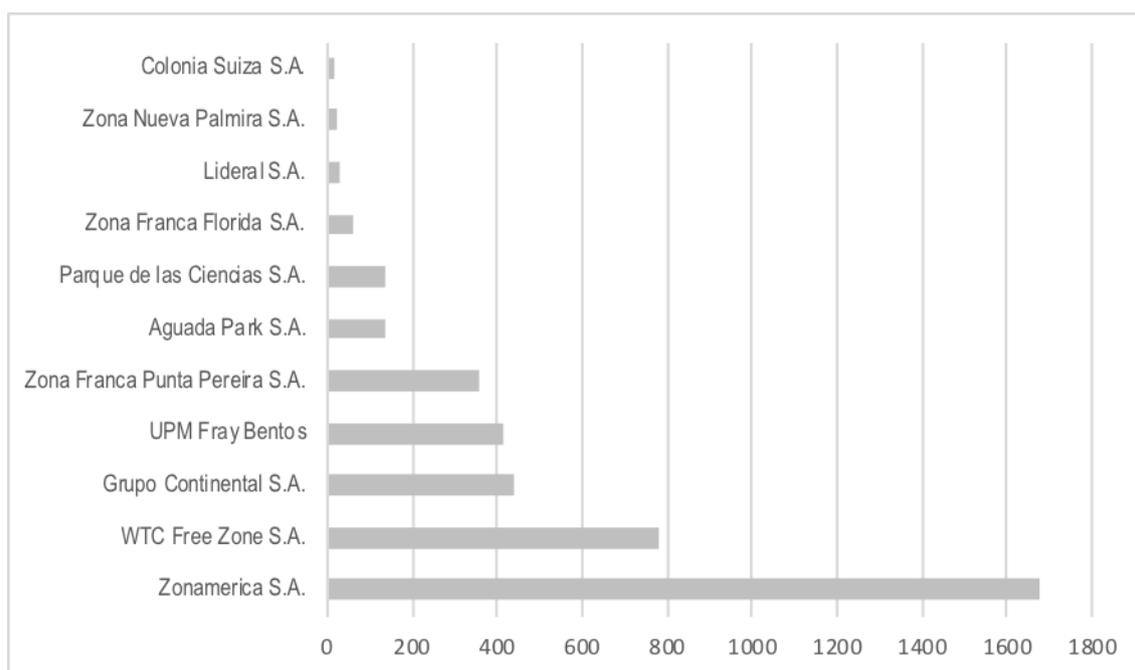
⁵⁸ <https://www.impo.com.uy/bases/decretos-originales/352-2019#ANEXO>

IX. Informação estatística sobre Zonas Francas no Uruguai

IX.1. Contribuição das Zonas Francas às exportações

Conforme dados obtidos pela Área de Zonas Francas, no último censo de Zonas Francas correspondente ao ano de 2017⁵⁹, as exportações de Zonas Francas realizadas no período foram estimadas em US\$ 4.302,49 milhões, representando 37% das exportações do Uruguai nesse ano. Dentro das Zonas Francas que mais contribuíram às exportações nesse país, encontram-se Zonamérica (1.674,61 milhões de dólares) e WTC Free Zone (781,73 milhões de dólares).

(Quadro 2) Exportações por Zona Franca, em milhões de US\$ correntes. Ano 2017



⁵⁹ Publicado em <https://www.gub.uy/ministerio-economia-finanzas/datos-y-estadisticas/estadisticas/contribucion-exportaciones-2017-analisis-exportaciones-desde-zonas-francas>

Em relação aos bens exportados de Zonas Francas, conforme dados a 2017, os mais destacados foram a celulose e produtos alimentícios (incluindo concentrados artificiais para bebidas e outros), representando mais da metade do total de bens comercializados.

Por sua vez, entre as exportações se destacam as atividades do setor de serviços, as quais representam 46,33% do total exportado de Zonas Francas, com um total aproximado de US\$ 2 bilhões. Concretamente, os serviços majoritariamente exportados foram “serviços administrativos e serviços de suporte”, bem como “serviços profissionais, científicos e técnicos” e “serviços financeiros e de seguros”. De acordo com os dados do último censo, o setor serviços é seguido pelas atividades da indústria de transformação, que representou 26,84% das exportações da Zona Franca em 2017 e das atividades de *trading* (compra e venda sem ingresso de mercadoria), as quais representaram mais de 15% do total exportado naquele ano.

(Quadro 3) Exportações por setor de atividade em 2017. Em milhões de dólares correntes

Atividade principal	Exportações milhões de US\$ correntes	%
Indústrias de transformação	1.154,78	26,84%
Comércio atacadista de mercadorias ingressadas no Uruguai	485,22	11,28%
Trading	669,01	15,55%
Serviços	1.993,47	46,33%
Serviço de transporte e armazenamento	111,47	2,59%
Hospedagem e serviços	1,73	0,04%
Serviços de informação e comunicação	224,83	5,23%

⁶⁰ “Contribución a las exportaciones en 2017 - Análisis de las exportaciones desde Zonas Francas” do Ministério de Economía e Finanças – Área de Zonas Francas, publicado em junho de 2019 em: <https://www.gub.uy/ministerio-economia-finanzas/datos-y-estadisticas/estadisticas/contribucion-exportaciones-2017-analisis-exportaciones-desde-zonas-francas>

Serviços financeiros e de seguros	286,20	6,66%
Serviços imobiliários	14,34	0,33%
Serviços profissionais, científicos e técnicos	333,04	7,74%
Serviços administrativos e de suporte	732,79	17,03%
Artes, lazer e recreação	1,97	0,05%
Outras atividades de serviço	287,10	6,67%
Totales	4.302,49	100%

Fonte: Ministério da Economía e Finanzas - Área de Zonas Francas⁶¹

Agrupando as exportações por região, o censo de 2017 demonstrou que a União Europeia ficou em primeiro lugar, representando 25,32% das exportações, seguida pelo restante da América e do Caribe (21,32%), Estados Unidos (17,47%), MERCOSUL (17,08%), Ásia (16,51%) e outras regiões (2,31%). No que diz respeito especificamente aos principais destinos das exportações, discriminadas por país, as realizadas de Zonas Francas para o Brasil em 2017 representaram 8,68% do total exportado, ficando em terceiro lugar, precedido pelos Estados Unidos e a Holanda.

Por sua vez, o quadro a seguir mostra as importações que o Uruguai faz das Zonas Francas instaladas no país:

(Quadro 4): Importações uruguaias por origem, período 2016 a 2018 em US\$

Origem	2016	2017	2018
Z.F. Aguada Park		91.560	
Z.F. Colonia	5.766.578	5.152.495	5.063.238
Z.F. Florida	298.923	162.208	324.684

⁶¹ "Contribución a las exportaciones en 2017 - Análisis de las exportaciones desde Zonas Francas" do Ministério de Economía e Finanzas – Área de Zonas Francas, publicado em junho de 2019 em: <https://www.gub.uy/ministerio-economia-finanzas/datos-y-estadisticas/estadisticas/contribucion-exportaciones-2017-analisis-exportaciones-desde-zonas-francas>

Z.F. Fray Bentos	1.237.782	1.397.517	1.289.199
Z.F. Libertad	984.163	293.655	1.322.284
Z.F. Montevideu	505.065	463.344	1.091.380
Z.F. Nueva Helvecia	25.772	19.887	9.420
Z.F. Nueva Palmira	284.411	11.897	1.872
Z.F. Parque de las Ciencias		2.538.355	77.189
Z.F. Punta Pereira	532.207	28.635	393

Fonte: Uruguai XXI⁶²

IX.II. Contribuição aos investimentos

De acordo com dados do último censo de Zonas Francas realizado em 2017 pela Área de Zonas Francas, a participação do investimento de Zonas Francas no total da economia uruguaia, naquele ano, representou 2,28% (224,64 milhões de dólares). Entre as Zonas Francas com maior participação, destacou-se Zonamérica, representando 43,36% do investimento total em Zona Franca, seguida pela Zona Franca Punta Pereira (13,87%) e Zona Franca Nueva Palmira (12,88%).

Por outra parte, conforme informado pelo Ministério de Economia e Finanças, a maior proporção de investimento aconteceu nas Zonas Francas localizadas no interior.

Por sua vez, dentro do investimento de Zona Franca discriminada em função dos diferentes setores de atividade, destacou-se a indústria de transformação (36,12%), o atacado, o reparo de veículos e motocicletas (25,98%), transporte e armazenamento (14,47%), atividades administrativas e serviços de suporte (14,17%), além de outras conforme quadro a seguir:

⁶² Importações por origem publicadas pelo Uruguai XXI em <https://www.uruguayxxi.gub.uy/es/centro-informacion/articulo/importaciones-por-origen/>

(Quadro 4) Investimento em US\$ de acordo com o setor de atividade (ano 2017)

Setor	Investimento total em US\$	%
Indústrias de transformação	81.135.272	36,12%
Fornecimento de eletricidade, gás, vapor e ar condicionado	108.884	0,05%
Construção	0	0,00%
Atacado, reparação de veículos e motocicletas	58.354.688	25,98%
Transporte e armazenamento	32.506.000	14,47%
Hospedagem e serviços de alimentação	-175.055	-0,08%
Informação e comunicação	2.472.641	1,10%
Atividades financeiras e de seguros	1.210.519	0,54%
Atividades imobiliárias	14.334.011	6,38%
Atividades profissionais, científicas e técnicas	1.819.139	0,81%
Atividades administrativas e serviços de apoio	31.825.751	14,17%
Ensino	0	0,00%
Serviços relacionados à saúde	0	0,00%
Artes, lazer e recreação	0	0,00%
Outras atividades de serviço	1.047.471	0,47%
Totais	224.639.320	100%

Fonte: Ministério da Economia e Finanzas - Área de Zonas Francas⁶³

⁶³ "Contribución a la Inversión en 2017 - Análisis de las exportaciones desde Zonas Francas" del Ministerio de Economía y Finanzas – Área de Zonas Francas, publicado em junho de 2019 en: <https://www.gub.uy/ministerio-economia-finanzas/sites/ministerio-economia-finanzas/files/2019-10/contribucion-a-la-inversion-en-2017---analisis-de-la-inversion-en-zonas-francas.pdf>

X. Considerações finais

Do relatório precedente fica patente o papel relevante das Zonas Francas, não somente no Uruguai, mas na região, conferindo inúmeros benefícios a operadores e usuários, além de, fundamentalmente, sendo um instrumento de grande atrativo para o investimento, a diversificação da exportação ao mundo, tanto de bens quanto de serviços, e o desenvolvimento do emprego no país. Não há quaisquer diferenças ou requerimentos especiais seja para investimentos nacionais ou seja para investimentos oriundos do estrangeiro, conferindo-se tratamento igualitário.

O marco regulatório das Zonas Francas, bem como as regulações adicionais aplicáveis, em relação à promoção e proteção dos investimentos, à participação pública privada e à regulação dos regimes de porto livre, gerou uma base sólida para o desenvolvimento e a expansão. Assim, observou-se uma crescente contribuição das zonas francas em relação ao produto interno bruto do Uruguai.

Além das diferentes atividades que podem ser desenvolvidas nelas, um grande atrativo das Zonas Francas se refere à isenção incidente sobre o Imposto à Renda Empresarial, o Imposto sobre Valor Agregado, o Imposto sobre o Patrimônio, o Imposto Específico Interno, bem como o Imposto sobre o Controle de Sociedades Anônimas.

A utilização deste regime também comporta importantes benefícios ao nível do MERCOSUL e dos seus sócios comerciais, em função da recente aprovação da Decisão No. 33/15 que prevê a manutenção da origem e conseqüente isenção da tarifa externa comum no bloco, gerando não somente uma importante economia, mas também uma melhora significativa na competitividade regional.

XI. Bibliografia

1. Presidência da República

- Resolução de 1 de abril de 2019:
https://medios.presidencia.gub.uy/legal/2019/resoluciones/04/mef_1237.pdf

2. Centro Oficial de Informação (IMPO)

- Lei No. 15.921 (Lei de Zonas Francas): <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/15921-1987>
- Lei No. 19.566 (Modificação da Lei de Zonas Francas):
<https://www.impo.com.uy/bases/leyes/19566-2017>
- Decreto No. 309/2018 regulamentar da Lei de Zonas Francas:
<https://www.impo.com.uy/bases/decretos/309-2018>
- Decreto No. 57/993 (Zonas Francas): <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/57-1993>
- Lei No. 19.276 (Código Aduaneiro Uruguaio): <https://www.impo.com.uy/bases/codigo-aduanero/19276-2014>
- Decreto No. 97/015 (regulamentar do artigo 162 Lei 19.276):
<https://www.impo.com.uy/bases/decretos/97-2015>
- Decreto No. 56/2016: <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/56-2016>
- Lei No. 16.906 (Lei de Investimentos – Promoção Industrial):
<https://www.impo.com.uy/bases/leyes/16906-1998>
- Lei No. 18.786 (Lei de Participação Público Privada):
<https://www.impo.com.uy/bases/leyes/18786-2011>
- Lei No. 19.784 (Declaração de interesse nacional. Promoção e desenvolvimento de parques industriais e parques científico-tecnológicos):
<https://www.impo.com.uy/bases/leyes/19784-2019>

- Decreto nº 249/019 (Aplicação de tributos aduaneiros produzidos em zona franca com insumos nacionais): <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/249-2019>
- Resolução No. 231/019 da Direção Geral Impositiva (DGI): <https://www.impo.com.uy/bases/resoluciones-dgi-originales/231-2019?tipoServicio=11>
- Título 4 do Texto Ordenado (Decreto No. 338/996): <https://www.impo.com.uy/bases/todgi1996/338-1996>
- Lei No. 9739 de Direitos Autorais: <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/9739-1937>
- Decreto No. 450/002 (Regulamentação do Imposto de Controle de Sociedades Anônimas): <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/450-2002/8>
- Decreto nº 249/019 (Aplicação de tributos aduaneiros produzidos em zona franca com insumos nacionais): <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/249-2019>
- Decreto No. 143/018 (Regulamentação dos artigos 15 a 17-TER da Lei No. 16.906 de Investimentos e Promoção Industrial): <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/143-2018>
- Decreto No. 253/019 (Regulamentação da Decisão No. 33/15 do Conselho do MERCOSUL): <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/253-2019>
- Decreto No. 410/016 (Aprovação da Nomenclatura Comum do MERCOSUL): <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/410-2016/1>
- Decreto nº 352/019 (Modifica a Nomenclatura Comum do MERCOSUL): <https://www.impo.com.uy/bases/decretos-originales/352-2019#ANEXO>

3. Associação Latino-Americana de Integração (ALADI)

- Centésimo Décimo Terceiro Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica N° 18 aprovado pelo Decreto No. 56/016: http://www2.aladi.org/biblioteca/publicaciones/aladi/acuerdos/ace/es/ace18/ACE_018_113.pdf

4. Instituto Nacional de Logística (INALOG)

- Estrutura das Zonas Francas, publicado em artigo sobre Regulação de Zonas Francas em: <http://www.inalog.org.uy/es/normativa-zona-franca/>

5. MERCOSUL

- Decisión No. 33/015 (Zonas Francas, Zonas de Processamento de Exportações e Áreas Aduaneiras Especiais): https://normas.mercosur.int/simfiles/normativas/59320_DEC_033-2015_ES_FERR1_ZonasFrancas.pdf
- Decisão No. 01/09 (Regime de Origem MERCOSUL): https://normas.mercosur.int/simfiles/normativas/41030_DEC_001-2009_ES_FERR3_R%C3%A9gimen%20de%20Origen.pdf
- Nomenclatura Comum do MERCOSUL: <https://www.mercosur.int/politica-comercial/ncm/>

6. Ministério da Economia e Finanças

- “Regras de origem”, publicadas em: <http://apc.mef.gub.uy/729/3/areas/reglas-de-origen.html>
- Resolução No. 26/16 del MERCOSUL (Tarifa Externa Comum – incorporação da VI emenda do sistema harmonizado de designação e codificação de mercadorias à nomenclatura comum do MERCOSUL): http://apc.mef.gub.uy/innovaportal/file/20334/5/res_026-2016_es_vi-enmienda-aec-2017.pdf
- Contribuição para as exportações em 2017 – Análise das exportações das Zonas Francas, ano 2017, publicado em: <https://www.gub.uy/ministerio-economia-finanzas/datos-y-estadisticas/estadisticas/contribucion-exportaciones-2017-analisis-exportaciones-desde-zonas-francas>

7. Direção Nacional de Aduanas

- Resolução No. 88/2019 (Procedimento para emissão e controle de Certificados Derivados de mercadorias armazenadas em depósito em Zona Franca conforme o Decreto No. 253/019): <https://www.aduanas.gub.uy/innovaportal/file/20889/1/rg-88.2019.pdf>

8. Uruguai XXI

- Importações por origem - séries históricas de importações de bens do Uruguai, desde 2001 a 2018, publicado em: <https://www.uruguayxxi.gub.uy/es/centro-informacion/articulo/importaciones-por-origen/>