



TÍTULO: Evidenciação contábil e as melhores práticas da zona de processamento de exportação brasileira.

RESUMO: O artigo tecnológico teve por objetivo analisar a evidenciação contábil da zona de processamento de exportação (ZPE) brasileira, instalada no Ceará desde 2013, buscando identificar as melhores práticas utilizadas, tendo por base estudos das melhores práticas internacionais das zonas econômicas, que contemplam componentes, como: arranjos institucionais, operacionais (estrutura e expansão) e de desempenho (reflexão e revisão), como forma de apontar estratégias de implantação e operacionalização da ZPE brasileira, para oportunizar o avanço da referida política industrial no país, já que a ZPE do Ceará foi a pioneira e única a operacionalizar no país, obtendo resultados positivos a cada ano. Assim, a partir da evidenciação contábil, que fornece informações úteis para o controle e tomada de decisões por parte dos usuários, o estudo identificou os componentes das melhores práticas internacionais, utilizando a metodologia da análise de conteúdo nos seguintes relatórios da ZPE Ceará: relatório das demonstrações contábeis e notas explicativas, relatório dos auditores independentes e relatório de administração, dos períodos de 2017 a 2020. Os resultados possibilitaram identificar as melhores práticas diagnosticadas através da evidenciação contábil da ZPE do Ceará, que auxiliará aos demais projetos de ZPE no país, já autorizados ou em fase de implantação, pois referidas zonas atraem investimentos estrangeiros diretos, geram empregos, aumentam as exportações e melhoram o desenvolvimento econômico. As diretrizes das melhores práticas, a partir da evidenciação contábil, ampliará o conhecimento de gestores, profissionais, pesquisadores e acadêmicos, contribuindo para futuros projetos de ZPEs nas diversas regiões do país.

PALAVRAS-CHAVE: zona de processamento de exportação; melhores prática; *disclosure* das informações contábeis;

CONTEÚDO DO TRABALHO

Introdução / Diagnóstico / Situação Problema

As ZPEs são distritos industriais que sediam empresas orientadas para o mercado externo, consideradas zonas primárias, para o controle aduaneiro, sendo uma espécie de Zonas Econômicas Especiais (ZEE), que surgiram como estratégia de desenvolvimento nacional, e tornaram-se um fenômeno global, tendo apresentado uma evolução nas últimas décadas, pois em 1995 contava com 500 ZEEs distribuídas em vários países do mundo, e em 2015, após 20 anos, a ZEEs atingiram um quantitativo de 4.300 distribuídas em mais de 130 países, empregando mais de 68 milhões de trabalhadores, segundo ABRAZPE (2021).

No Brasil, o regime de ZPE foi estabelecido pelo Decreto-Lei 2.452 em 1988, que diferente dos outros países, após mais de 30 anos, possui somente a ZPE do Estado do Ceará em operacionalização, a qual conta com um total de 6.182 hectares, sendo administrada pela Companhia Administradora da Zona de Processamento de Exportação - ZPE Ceará, que alcançou no exercício de 2020 um lucro de R\$ 14.536.371,53 (quatorze milhões quinhentos e trinta e seis mil trezentos e setenta e um reais e cinquenta e três centavos), contando com as seguintes empresas instaladas: Companhia Siderúrgica do Pecém (CSP), White Martins; e Phoenix, as quais a produção tem como principais destinos: Estados Unidos, Canadá; México; e Bélgica (ZPECeará, 2021). No entanto, o país possui 13 (treze) ZPEs autorizadas, em fase de implantação, que segundo o portal do Ministério da Economia, Brasil (2022) são: Acre-AC, Açú-RJ, Araguaína -TO, Bataguassú - MS, Boa Vista - RR,



Cáceres – MT, Ilhéus – BA, Imbituba – SC, Macaíba – RN, Parnaíba – PI, Suape – PE, Teófilo Otoni – MG, e Uberaba –MG.

Assim, o presente artigo desenvolveu-se no âmbito da evidenciação contábil da Zona de Processamento de Exportação (ZPE), como elemento contributivo para identificar as diretrizes de melhores práticas da ZPE brasileira em funcionamento, pretendendo responder o seguinte questionamento: Através da análise das evidenciações contábeis, quais as melhores práticas identificadas na ZPE do Ceará, que podem servir como diretrizes para o avanço das ZPE's do país?

A ZPE em estudo obtém resultados positivos a cada ano de operacionalização, conforme evidenciação contábil disponibilizada aos diversos usuários para controle e tomada de decisão, pois a contabilidade é considerada uma das mais importantes linguagens dos negócios e avaliação de desempenho das empresas, constituindo-se instrumento de controle de diferentes aspectos dentro de uma organização, conforme Iudícibus (2008). Assim, a partir da evidenciação contábil, o estudo identificou os componentes das melhores práticas internacionais, utilizando a metodologia da análise de conteúdo dos seguintes relatórios anuais publicados pela ZPE Ceará: relatório das demonstrações contábeis e notas explicativas, relatório dos auditores independentes e relatório de administração, dos períodos de 2017 a 2020.

No entanto, percebe-se pelos sites oficiais da administração pública nas três esferas e nas pesquisas sobre o assunto, bem como, na literatura publicada, a carência de orientações com diretrizes sobre componentes relevantes que possam contribuir para implantação e funcionamento de ZPE, como manuais de informações relevantes aos usuários internos e externos, bem como, trabalhos técnicos ou científicos com diretrizes de melhores práticas da zona de processamento de exportação brasileira, de forma a oferecer tais conhecimentos aos gestores, investidores e profissionais interessados nas ZPEs do país, bem como, pesquisadores da área.

O estudo em pauta buscou contribuir para referida lacuna de pesquisa sobre melhores práticas da zona de processamento de exportação brasileira, partir da formação do pesquisador em contabilidade, o estudo buscou evidenciar tais informações de funcionamento da ZPE pelas análises de conteúdo de *disclosure* das informações contábeis, que estão relacionados às divulgações para usuários internos e externos, sejam elas, obrigatórias ou voluntárias, formais ou informais, qualitativas ou quantitativas (Pires e Silveira, 2008). Em relação à evidenciação contábil, segundo Iudícibus (2008), as informações contábeis ordenadas quantitativa e qualitativamente, propiciam uma base adequada de informações para os usuários

As empresas instaladas nas ZPEs gozam de benefícios tributários, cambiais e procedimentos administrativos simplificados, delimitada por um espaço geograficamente sujeito a regulação e administração diferenciada, com o objetivo de atrair investimento estrangeiro direto na atividade econômica, que desfrutam, geralmente, de controle de regulamentação e benefícios fiscais mais flexíveis (Wu F., 2020). A relevância econômica das ZPEs em termos de exportações e emprego é significativa em muitos países, segundo Milberg e Amengual, (2008). Picarelli, N. (2016), realizou estudos nas ZPEs instaladas na Nicarágua, relatou que as ZPEs representavam 50% do total das exportações e quase 90% das exportações de manufaturados, e em relação a geração de empregos, as ZPEs representavam 25% do total de empregos formais em todo o país. Segundo Maurer e Degain (2010), estima-se que cerca de um quinto das exportações do mundo em desenvolvimento



tem origem nas atividades da ZPE. Mediante estes achados, as ZPE's podem representar relevante mecanismos em prol de políticas públicas industriais, que promove desenvolvimento econômico, fortalece a balanço de pagamentos e reduz o desequilíbrio regional, gerando emprego, renda e desenvolvimento local.

Em relação aos estudos internacionais sobre as melhores práticas de zonas de economias especiais, merece destaque os estudos publicados dos estudos da United Nations University World Institute for Development Economics Research - Wider Working Paper 2020/170, Competitive Industries and Innovation Program (CIIP) The World Bank Group e World Investment Report – 2017. Os estudos United Nations University World Institute for Development Economics Research - Wider Working Paper 2020/170 identificaram algumas práticas em ZEE que resumiram na sigla I-REAR, que representa 05 pilares, em forma de pentágono. “I-REAR is an acronym derived from five key pillars of successful SEZs: institutional set-up (I); operational strategy (run) (R); expansion strategy (E); achieving/attaining goals (A); reviewing/reflecting and starting over again (R) [...]” (Karambakuwa et al. 2020). Já os achados dos estudos do Competitive Industries and Innovation Program (CIIP) The World Bank Group e World Investment Report (2017), criaram um modelo personalizado conjunto de dados, abrangendo: I) fatores institucionais do programa ZEE, incluindo os pacotes de incentivos, requisitos e características do programa que fundamentar a configuração e operação de uma zona; II) fatores específicos de operacionalização da ZEE, incluem o tamanho da zona, o tipo de operador da zona, anos de operação e distância das principais cidades e infraestrutura; e III) indicadores de desempenho sobre os contextos nas zonas, incluindo indicadores de desempenho, como criação de empregos, receitas de crescimento, desempenho de exportação e repercussões.

Os resultados dos estudos podem ser utilizados como proposições de diretrizes e orientações das melhores práticas de ZPE, para a implantação e funcionamento dos projetos de ZPEs nas diversas regiões do país, ampliando o conhecimento dos gestores, investidores, profissionais, pesquisadores e acadêmicos,

Metodologia

O processo metodológico do artigo em pauta se classifica como descritivo, por apresentar uma experiência de implantação e operacionalização de ZPE. Quanto a ser pesquisa exploratória, por abordar assunto com estudos escassos no país, principalmente por relacionar ZPE e com diretrizes e orientações de melhores práticas, segundo evidenciação das informações contábeis. No que se refere a pesquisa bibliográfica, apresenta estudos publicados nacional e internacional sobre o assunto em estudo. No que se refere-se ao estudo de caso, tem-se a ZPE do Ceará em pleno funcionamento, sendo uma pesquisa qualitativa por demonstrar aspectos relevantes que contribuíram para consolidação do processo de ZPE no âmbito nacional e internacional, pois a abordagem qualitativa, buscou no estudo conhecer a realidade investigada por meio da pesquisa documental de registros relacionados com o objeto de estudo (Denzin & Lincoln, 2013).

Com base nestes pressupostos, foi realizada a análise documental das evidenciações (*disclosure*) das informações contábeis, através da análise de conteúdo, tendo por base os relatórios das demonstrações contábeis, relatório dos auditores independentes, relatório da administração e relatório de desempenho da gestão, no período de 2017 a 2020, pertinentes da Companhia Administradora da Zona de Processamento de Exportação de Pecém S.A.



A coleta de dados ocorreu pela pesquisa bibliográfica, que incluiu artigos internacionais, teses, dissertações, anais de congressos publicados e/ou disponíveis na internet. E a pesquisa documental, por meio da análise de conteúdo, cujos os documentos envolvidos foram obtidos junto a página oficial do governo do estado do Ceará e da ZPE do Pecém–Ceará. O período de coleta de dados transcorreu no ano de 2021, sendo que os documentos analisados são do ano de 2017 até 2020.

O estudo para ser categorizado segundo fatores relevantes para análise de melhores práticas de uma zona de processamento de exportação, utilizou-se de pesquisas internacionais já publicadas, que identificaram as melhores práticas das zonas econômicas especiais (ZEE), tendo por base estudos vinculados aos institutos de pesquisa das Nações Unidas e do Banco Mundial, os quais são referências sobre as melhores práticas das ZEEs, a fim de aplicar sobre ZPE's em estudo. Para identificar as melhores práticas da ZPE do Ceará, utilizando-se como base tais estudos, destacou-se os seguintes categorias e subcategorias: Fator 01 institucional: regulamentação; formato e segmento; Fator 02 operacional: tamanho, infraestrutura capacitação funcional e sustentabilidade; e Fator 03 desempenho: expansão, geração de emprego, resultados/lucros e convênios/parceria

Assim, a pesquisa para atingir seu objetivo de identificar as melhores práticas da ZPE, tendo como estudo de caso a zona de processamento de exportação do Estado do Ceará instalada na região do Porto do Pecem, no Município de São Gonçalo do Amarante – Ceará.

Resultados

A apresentação dos conteúdos selecionados através dos documentos analisados correlacionados com os fatores categorizados, foram organizados observando os fatores institucionais, operacionais e de desempenho, conforme metodologia deste estudo. Conforme o conteúdo apresentado em cada fator categorizado e respectivo objetivo específico, foram extraídas da experiência da ZPE Ceará, visando contribuir para que os demais estados autorizados e/ou em fase de implantação, tenham orientações e diretrizes das melhores práticas de ZPE, segundo a *disclosure* das informações contábeis analisadas.

Assim, para atender ao objetivo do estudo correlacionado com os resultados coletados, segregados em 03 fatores categorizados, totalizando 12 subcategorias, segundo a classificação do tipo *disclosure* das informações contábeis, onde buscou-se identificar as melhores práticas na experiência da ZPE do Ceará no Brasil, visando contribuir para os demais entes da federação autorizados e em fase de implantação de zonas, com diretrizes sobre os aspectos institucionais, operacionais e desempenho, elaborando um conjunto de diretrizes e orientações para implantação e operacionalização dos projetos de ZPEs do país, tendo por base a evidenciação contábil.

Fator 01 - Institucional

Neste tópico foram reunidos os aspectos de constituição e características da ZPE em estudo (World Bank Group, 2017), de forma a destacar as legislações pertinentes e instrumento de constituição e formato da ZPE do Ceará. Uma ZPE para ser bem sucedida deve estabelecer uma legislação adequada, destacando formato, setor específico de atuação, bem como os requisitos para atrair os investimentos dos parceiros internacionais, os quais serão instalados na zona. (Karambakuwa et al., 2020)



A Lei Federal nº 11.508/2007 disciplinou o regime de ZPE's no Brasil e o Decreto de 16/06/2010 autorizou a criação da ZPE Ceará, revogado pelo Decreto de 04/05/2016. Com tal revogação, alteraram a área total da ZPE do Pecém, que era de 4.271 hectares passando para 6.182,44 hectares. Segundo UNCTAD (2019).

A Empresa Administradora da Zona de Processamento de Exportação do Ceará foi autorizada pelo Poder Executivo cearense a constituir, através da Lei Estadual nº 14.794/2010. Com o advento da Lei Nº 15.773, de 10/03/2015, a ZPE passou a ser vinculada à Secretaria do Desenvolvimento Econômico – SDE. Nas zonas, a gestão e supervisão, podem envolver vários níveis de governo (local, regional, nacional), necessário se faz o alinhamento para o aspecto regulatório, que irá direcionar a governança (UNCTAD, 2019). No caso da ZPE do Pecém – Ceará, tem-se uma sociedade de economia mista, sendo o Estado acionista majoritário, através da Companhia de Desenvolvimento do Complexo Industrial e Portuário do Pecém- CIPP S.A, conforme Decreto de 2010.

No caso da Zona de Processamento de Exportação do Ceará tem-se uma sociedade de economia mista, com CNPJ (MF) 13.006.170/0001-25, sendo o Estado acionista majoritário, através da Companhia de Desenvolvimento do Complexo Industrial e Portuário do Pecém- CIPP S.A. Ressalta-se que a ZPE Ceará desde de 2018 é subsidiária do CIPP, com 6 mil hectares de área, onde as empresas nela instaladas participam de programas fiscais com benefícios (Relatório de Auditoria de Gestão – CGE – Ceará, 2019). Segundo estudos Competitive Industries and Innovation Program (CIIP,2017), existem 114 zonas econômicas especiais em forma de empresa estatal, sendo administrada por uma única entidade que é total ou parcialmente propriedade da Estado.

O Capital Social subscrito da ZPE Ceará é representado por 10.000.008 ações sendo 100% das ações do Governo do Estado do Ceará através da Companhia de Desenvolvimento do Complexo Industrial e Portuário do Pecém S.A, a qual tem capital social subscrito e integralizado totalizado em 176.926.942 ações, distribuído da seguinte forma: 70% das ações do Estado do Ceará e 30% das ações do Port of Pecém Participações BV (Porto de Roterdã – Países Baixos - Europa), do Relatório do auditor independente do CIPP (2020). Referida integração entre a ZPE Ceará e o Porto do Pecém através do Complexo Industrial e Portuário, torna-se um diferencial, por ser uma joint venture formada pelo Governo do Ceará e Porto de Roterdã. A implementação de uma política de colaboração multissetorial além da gestão da zona específica, torna-a atraente para instalação de empresas (Competitive Industries and Innovation Program, CIIP,2017).

Segundo seu Estatuto Social (ZPECeará, 2019), a Companhia tem por finalidade promover os atos de gestão da Zona de Processamento de Exportação de Pecém, tendo por “[...] missão administrar e desenvolver a ZPE Ceará em consonância com as melhores práticas internacionais, tornando-se forte instrumento na captação de investimentos, contribuindo para o desenvolvimento econômico e social do estado do Ceará”.

Segundo estudo de Zilli, J. C., Alves, F., & Vieira, A. C. P. (2015) os segmentos de mercado para a ZPE do Pécem têm-se: usina siderúrgica, indústria têxtil, calçados, móveis, processamento de peixes, produtos alimentares, produtos cerâmicos, granito e eletroeletrônicos. (Zilli et. al., 2015).

As ZPEs oferecem políticas fiscais e tarifárias favoráveis com o objetivo de atrair empresas multinacionais ao país para gerar emprego e negócios, aumentar as



exportações e melhorar o desenvolvimento da infraestrutura (Wu W. et al., 2020). Na ZPE do Ceará, os benefícios fiscais seguem as legislações federais, estaduais e municipais, de acordo com a competência de cada tributo. No que se refere a política fiscal e tarifária na ZPE, destaca-se segundo as legislações: a suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, do Programas de Integração Social - PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, a suspensão do Imposto sobre a Importação e do Adicional para Renovação da Frota da Marinha Mercante – AFRMM. No âmbito estadual, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS também goza de suspensão. Além dos citados, tem-se a redução de até 75% do IRPJ e o uso do regime de depreciação acelerada, e a redução dos tributos municipais, atendendo ao programa de desenvolvimento regional, já que a ZPE situa-se no nordeste do país (Lei nº 8.248/1991; Medida Provisória nº 2.159-70/2001; Lei nº 11.196/2005; Lei nº 11.508/2007; Decreto 6.759/2009; Decreto Federal nº 33.251/2019).

Em julho de 2021, foi aprovada a Lei 14.184/2021, considerada um marco regulatório para as ZPEs no Brasil, trazendo alterações fundamentais para atrair investimentos para ZPE, como ausência de restrição quanto ao volume de vendas para o mercado interno, bem como, a vigência do regime poderá ser prorrogada por períodos adicionais de até 20 anos (ZPECeará, 2021).

Fator 02 - Operacional

Nesta categoria do fator operacional das melhores práticas da ZPE, tem-se especialmente, o tamanho, infraestrutura, capacitação e sustentabilidade. Sabe-se que a ZPE do Ceará tem sede o município de São Gonçalo do Amarante, Ceará, com filial no Município de Caucaia –Ceará, sendo uma área industrial de livre comércio, contando com uma área de 6.182 hectares, tendo multinacionais atuando na ZPE, como: a Cia. Siderúrgica de Pecém (CSP), uma joint-venture entre empresas do Brasil e da Coréia do Sul; a White Martins, produtora de gases industriais, subsidiária da norte-americana Praxair; e a Phoenix do Brasil, subsidiária da Phoenix Services, também norte-americana, segundo dados do relatório elaborado pela JETRO (2017). Dentre as características ZEE que impulsionam o dinamismo econômico, dois fatores se destacam: tamanho da zona e composição tecnológica, segundo estudos do *Competitive Industries and Innovation Program* (CIIP, 2017)

Segundo Relatório de Administração (2019-2020) da Companhia Administradora da ZPE Ceará, em relação aos recursos humanos, a empresa passou no período, por nova reestruturação organizacional, onde teve uma consultoria nacional acompanhando, a qual realizou cursos com colaboradores, como forma de incentivo ao crescimento profissional, bem como, utilizaram o *Project Management Office* - PMO para projetos de reestruturação. A Companhia firmou Acordo de Cooperação Técnica com Tribunal de Contas do Estado – TCE para realizar cursos com colaboradores, prática constante na ZPE, já que 252 colaboradores foram capacitados por cursos ofertados pela Gestão Pública do Ceará (EGP) e pelo Instituto Plácido Castelo (IPC), segundo Relatório de Administração da ZPE Ceará (2017-2016).

Diante da relação da ZPE e CIPP, no Relatório de Administração da ZPE Ceará (2019-2020), constam diversas ações realizadas para tornar a efetivar a interligação entre as duas companhias, dentro as áreas de atuação similar, consolidando-se com o Centro de Serviços Compartilhados – CSC. Assim, alguns processos foram revistos pelos normas controles internos e fluxogramas para obter um ambiente de integridade



e *compliance*, como processos de compras que ficou vinculada a área de compras da CIPP. Já a área de gestão de pessoas a integração ocorreu ao se tratar em conjunto para ambas as companhias as questões de contratação e treinamentos de forma harmônica, conforme diretrizes do Conselho de Administração. Novamente percebe-se a política de colaboração multissetorial, torna-a atraente para instalação de empresas (Competitive Industries and Innovation Program, CIIP, 2017).

Segundo JETRO (2017), os fatores que propiciam competitividade ao empreendimento, no caso, para as empresas instaladas e que poderão se instalar na ZPE seriam: equipamentos; recursos humanos; logística de aquisição de insumos e de exportação; e incentivos fiscais (relatado na categoria institucional). A ZPE Ceará conta com siderúrgicas, abastecimento de minério de ferro e produção de gases industriais, entre outros, possuindo uma adequada estrutura logística, por situa-se próxima ao Porto do Pecém, além de considerado o tempo de navegação para principais portos do mundo, permitindo a atracar embarcações de grande porte, operando 24 horas por dia. Relata-se que a primeira zona moderna foi estabelecida em Brooklyn, em 1937, ocupando 92 hectares, localizado no Nova Estaleiro da Marinha de York, no leste do rio do porto de Nova York. Na Europa, a primeira Zona foi a Shannon na Irlanda, foi estabelecida em 1959 pelo governo irlandês para reaproveitar o Shannon Inter Aeroporto nacional, segundo estudos do *Competitive Industries and Innovation Program* (CIIP, 2017)

O Porto do Pecém localiza-se mais próximo da América do Norte e da Europa do que os portos do Sudeste. Segundo dados da Aliança Logística (2017), se for comparar as rotas regulares, um navio saindo do Pécem leva 10 (dez) dias para Chegar em Nova York, ao passo que saindo de Santos (RJ) leva 17 dias para chegar ao porto de Nova York. “Por outro lado, o México e a República Dominicana se beneficiam de sua proximidade com os EUA” (Curtis et al. 2006).

Além disso, merece destaque a proximidade da ZPE do Complexo Industrial e Portuário do Pecém (CIPP), onde estão instaladas as empresas: Wobben Wind Power, de produção de equipamentos para energia eólica, a Aeris Energy, de capital nacional, e a Votorantim, fabricante de cimento, que também consideraram a vantagem logística de estar situado ao lado de um porto, para referida escolha de instalação. As zonas da Ásia estão localizadas mais próximas do aeroporto ou porto marítimo em um raio de 100 km, e o uso de parques industriais é comum nas ZEEs, segundo os estudos United Nations University World Institute for Development Economics Research - Wider Working Paper 2020/170.

Ainda em relação a infraestrutura, a ZPE do Pecém tem bom acesso a rodovias federais que seguem pelo litoral (BRs 116, 222 e 020), além de uma conexão ferroviária com extensão de 1.753 km, com capacidade de transporte de 30 mil toneladas/ano. (Relatório de Gestão 2017-2016; JETRO, 2017). Assim, a ZPE do Ceará tem uma proximidade com o Portos do Pecém de 06 km, do Mucuriipe – 65 km e do Aeroporto de Fortaleza – 54 km. A China tem bom acesso às principais infraestruturas, como portos, aeroportos e ferrovias, segundo os estudos United Nations University World Institute for Development Economics Research - Wider Working Paper 2020/170. Zeng (2015) reitera que a infraestrutura inadequada tem sido uma restrição enfrentada pelas ZEEs nos países da África e do Sul da África, relata que a gravidade difere por zona, mas em geral, as restrições de infraestrutura seriam energia, gás, estradas, portos e telecomunicações.



Em termos de sustentabilidade, a ZPE Ceará recebeu Selo Verde por manter o programa certificado pelo Ministério do Meio Ambiente por aderir a Agenda Ambiental na Administração Pública. Também foi reconhecida pelo Tribunal de Contas do Estado – TCE no selo TCE Ceará Sustentável 2020/2021, pois encontra-se alinhada com um ou mais objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS), conforme Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas (ONU), conforme destaca os relatórios de administração, relatório de gestão de desempenho e o relatório de sustentabilidade (2020). Observa-se que as políticas de mercado de capitais, pois um número crescente de investidores estar integrando fatores ESG em seus tomada de decisão de investimento para melhorar o desempenho e mitigar riscos (UNCTAD, 2019).

Segundo relatório da UNCTAD (2019), as ZEE modernos devem contribuir positivamente para o desempenho ESG das bases industriais dos países, como por exemplo: gestão de resíduos e instalações de energia renovável, que podem ser fornecidos de forma mais fácil e barata nas áreas da ZPEs. E conforme a Organização Mundial de Zonas Francas (2020), as ZEE devem oferecer regulamentação ambiental e tornar padrão os 17 (dezessete) objetivos de desenvolvimento sustentável da ONU para o monitoramento do meio ambiente dos investimentos globais. Além disso, as estratégias de desenvolvimento verde tonaram-se marketing de credibilidade para atrair investidores, além de infraestrutura, regulamentação e incentivos, devendo incorporar o componente sustentável na competitividade no cenário mundial.

Assim, seguindo a consolidação dos componentes de sustentabilidade, a ZPE do Ceará, através da parceria com a Federação das Indústrias do Estado do Cearenses – FIEC na 16ª edição do Prêmio FIEC por desempenho ambiental, realizou treinamentos de capacitação aos colaboradores em procedimentos ambientais. Além disso, realizou diversas ações como: reuso de água, capacitação dos colaboradores em práticas sustentáveis, coleta seletiva de resíduos, uso consciente do papel e de energia, segundo relatório de administração (2019-2020), bem como notícias constantes no site oficial da companhia (ZPECeará-2021).

Fator 03 – Desempenho

Na categoria do fator desempenho para compor as diretrizes das melhores práticas da ZPE, tendo por base os parâmetros do estudos de melhores práticas das ZEE do *Competitive Industries and Innovation Program* – CIIP (2017) e estudos United Nations University World Institute for Development Economics Research - Wider Working Paper 2020/170, destaca-se algumas subcategorias que inclui: infraestrutura para expansão, desempenho no atingir de resultados e contexto regional e nacional, no aspecto do relacionamento com escolaridade da região e parcerias com a comunidade geral, como empresas e universidades.

Segundo estudos apresentados sobre as melhores práticas das zonas, a localização física de ZEE deve deixar espaço para melhorar a infraestrutura, bem como, investir em pesquisa e desenvolvimento para identificar as tendências econômicas globais e locais, através do planejamento, para diversificar a zona, bem como, desenvolver inovações tecnológicas e estruturais de transformação, segundo estudos da United Nations University World Institute for Development Economics Research - Wider Working Paper 2020/170. A área de expansão da ZPE Ceará, situação em Caucaia, já conta com 28 hectares para atrair novas industrias do segmento pesado, intermediário e leve, com destaque para área de granito, automotiva e têxtil, segundo relatório de desempenho de gestão (2020- 2019).



Vale ressaltar, que já consta no relatório de auditoria independente (2017-2016), o registro da assinatura de memorando com Portocém Geração de Energia Ltda, usina termoeletrica, que irão se instalar no Setor II da Companhia, com investimento inicial de 3 bilhões de reais. Segundo as demonstrações contábeis e notas explicativas de todos os anos, consta a conta imobilizado em andamento, que caracteriza a expansão da ZPE, com a implantação da ADA II, que em 2020-2019, teve um montante de R\$ 716.262,35.

Em relação ao desempenho, que engloba o aspecto de atingir as metas, conforme os objetivos traçados pelas estratégias da ZEE, que envolve normalmente, geração de empregos, exportações e investimentos. A eficiência é uma medida de quão economicamente os recursos e insumos são convertidos em resultados (*Competitive Industries and Innovation Program* - CIIP, 2017). A ZPE do Ceará, segundo relatórios de desempenho de gestão (2020), auferiu receita bruta de R\$ 52.166.203,64 (cinquenta e dois milhões, cento e sessenta e seis mil, duzentos e três reais e sessenta e quatro centavos), obtendo no final do período um lucro líquido de R\$ 14.536.371,53 (catorze milhões, quinhentos e trinta e seis mil, trezentos e setenta e um reais e cinquenta e três centavos) sendo considerado um recorde para companhia. Atualmente a ZPE no Ceará, conta com as apenas 03 (três) empresas instaladas, que apresentam os seguintes resultados, relatórios de desempenho de gestão (2020):

Tabela: Empresas Instaladas na ZPE no Ceará

Empresa	Investimento	Geração de emprego	Movimentação (Toneladas)
Companhia Siderúrgica do Pecém (CSP)	US\$ 5,4 bilhões.	4 mil empregos diretos e 12 mil empregos indiretos	11.257.681T
White Martins do Pecém	US\$ 111,3 milhões	480 pessoas direto	45.341,86T
Phoenix do Pecém	US\$ 86 milhões	200 empregos diretos	18 T

Fonte: Adaptado pelo autor

Em relação os convênios e parcerias, percebe-se que na ZPE no Ceará, existia uma gerência de relações institucionais que tinha por responsabilidade realizar parcerias e convênios, expressados no relatório de desempenho de gestão de 2017, não existindo tais informações nos demais anos. Na Turquia ocorrem parcerias para os desenvolvimentos de ZEE por meio de acordos de joint-venture, seja parceiros locais públicos e privados, ou por meio de parcerias entre governos, segundo estudos da United Nations University World Institute for Development Economics Research - Wider Working Paper 2020/170.

Melhores Práticas de ZPE e Evidenciação Contábil

Diante do exposto, percebe-se que através das informações contábeis evidenciadas pela ZPE no Ceará, pode-se construir um conjunto de diretrizes e orientações das melhores práticas da zona de processamento de exportação brasileira, através da análise de conteúdo, dos relatórios apresentados, como: demonstrações contábeis, notas explicativas, relatório dos auditores independentes, relatório da administração e relatório de desempenho da gestão, atendendo as orientações internacionais sobre as práticas de zonas econômicas especiais (ZEE), principalmente do Banco Mundial, um dos maiores financiadores de ZEEs no mundo,



pois na década de 1970, já financiava uma série de projetos para criação de zonas de processamento de exportação.

Considerações finais

Diante do exposto, o artigo tecnológico considerou a situação problema, que o Brasil tem nas ZPEs políticas públicas industriais para o desenvolvimento econômico, possuindo regulamentação vigente e atual e tendo em seu rol de autorizações 13 (treze) ZPE's autorizadas ou/e em fase de implantação para operacionalizar no país, que são : Acre-AC, Açú-RJ, Araguaína –TO, Bataguassú – MS, Boa Vista – RR, Cáceres – MT, Ilhéus – BA, Imbituba – SC, Macaíba – RN, Parnaíba – PI, Suape – PE, Teófilo Otoni – MG, e Uberaba -MG, e que poderão encontrar diretrizes das melhores práticas aplicadas na ZPE do Pecém-Ceará, única em funcionamento no país, através da análise do *disclosure* das informações contábeis.

Com o estudo, identificou-se que as informações contábeis, as quais tem por finalidade fornecer informações úteis aos seus usuários internos e externos, poderão auxiliar gestores, profissionais, investidores, governo e pessoas interessadas sobre o funcionamento de uma zona de processamento de exportação, observando *disclosure* das informações contábeis, segundo os fatores institucionais, operacionais e de desempenho, detalhados a partir de suas subcategorias que seriam: Regulamentação; Formato; Segmento; Incentivos; Tamanho, Infraestrutura Capacitação Funcional, Sustentabilidade; Expansão; Emprego; Resultado/Lucro; e Convênio/Parceria, os quais apresentar o nível de interação entre os fatores da análise sobre as melhores práticas das ZPEs, apresentado em estudos publicados partir das publicações dos estudos da United Nations University World Institute for Development Economics Research - Wider Working Paper 2020/170, Competitive Industries and Innovation Program (CIIP) The World Bank Group e World Investment Report – 2017.

Por sua vez, as informações contábeis utilizadas pelo estudo, pois forma as evidenciadas pela Companhia, envolvendo desde das Demonstrações Contábeis e suas Notas Explicativas, passando pelos Relatórios de Administração e Relatório dos Auditores Independentes, até o Relatório de Desempenho de Gestão, que apresentaram todos os fatores em estudos, como suas subcategorias, apresentando-se como instrumento relevante como orientação na implantação e funcionamento de uma ZPE, observando que alguns relatórios poderiam melhorar a qualidade da evidenciação das informações contábeis, como forma de facilitar a comunicação com os stakeholders. Por fim, futuros estudos podem aprofundar sobre a evidenciação contábil e as melhores práticas de ZPE, consultando os referidos usuários, para observar suas percepções, e assim melhorar o *disclosure* das informações contábeis, para servir de diretrizes das melhores práticas para funcionamento de uma zona de processamento de exportação.

REFERÊNCIAS

- ABRAZPE (2021). ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ZONAS DE PROCESSAMENTO DE EXPORTAÇÃO. Disponível em: <http://www.abrazpe.org.br/>. Acesso em 18/06/2021.
- BRASIL (2021). Ministério da Economia. Comércio Exterior e Assuntos Internacionais. Produtividade, Emprego e Competitividade. Zona de Processamento de Exportação. Disponível: <https://www.gov.br/produtividade-e-comercio-exterior/pt-br/assuntos/zpe/regime-brasileiro-de-zpe>. Acesso em 05.03.2021 .
- Basu, B. (2017). Labor market effects of export processing zones in the presence of



- unemployment. *Economic Modelling*, 66, 19-29.
- CEARÁ, Z. (2021). Zona de Processamento de Exportação do Ceará. Fortaleza, [2019]. Disponível em: <https://zpeceara.com.br/publicações>. Acesso em 10.05.2021 .
- Cirera, X., & Lakshman, R. W. D. (2017). The impact of export processing zones on employment, wages and labour conditions in developing countries: systematic review. *Journal of Development Effectiveness*, 9(3), 344–360.
- Cruz, J. da S., & Hespanhol, A. N. (2021). A criação das zonas de processamento de exportações (ZPE) no Brasil e o papel das condições gerais de produção (CGP). GEOUSP.
- Curtis, T., S. Hill e C. Lin (2006). 'Zonas econômicas especiais: casos chineses, russos e latino-americanos e o uso de SEZs como uma ferramenta de desenvolvimento econômico '. Artigo para Economia Internacional Programa de Desenvolvimento, Escola de Políticas Públicas da Ford, Universidade de Michigan. Ann Arbor: Michigan.
- Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (2013). Las estrategias de investigación cualitativa: Manual de investigación cualitativa. Vol. III (Vol. 3). Editorial Gedisa.
- Gomes, Matheus; FERREIRA, Rafael Ribas; MARTINS, Vinícius Aversari. O impacto da ocpc 07 sobre o tamanho e a legibilidade das notas explicativas de companhias brasileiras. *Revista Universo Contábil*, v. 14, n. 2, p. 162-184, 2019.
- Hou, X., Shi, Y., & Sun, P. (2021). Foreign entry liberalization and export quality: evidence from China. *Contemporary Economic Policy*, 39(1), 205–219.
- Iudícibus, Sérgio. *Contabilidade Gerencial*. 6 Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008
- Kahn, M. E., Sun, W., Wu, J., & Zheng, S. (2021). Do political connections help or hinder urban economic growth? Evidence from 1,400 industrial parks in China. *Journal of Urban Economics*, 121, 103289. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.jue.2020.103289>
- Karambakuwa, R. T., Matekenya, W., Mishi, S., Jeke, L., & Ncwadi, R. M. (2020). Special economic zones and transnational zones as tools for Southern Africa's growth: Lessons from international best practices (No. 2020/170). WIDER Working Paper.
- Kaur, P., Kaur, N., & Kanojia, P. (2021). Firm innovation and access to finance: firm-level evidence from India. *Journal of Financial Economic Policy*.
- Li, Xiaoyang, & Liu, A. A. (2019). Imitating to export. *China Economic Review*, 53, 254–270. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.chieco.2018.09.001>
- Li, Xiaoying, Wu, X., & Tan, Y. (2021). Impact of special economic zones on firm performance. *Research in International Business and Finance*, 58, 101463. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.ribaf.2021.101463>
- Makel, M. C., Meyer, M. S., Simonsen, M. A., Roberts, A. M., & Plucker, J. A. (2022). Replication is relevant to qualitative research. *Educational Research and Evaluation*, 1-5.
- Milberg, W., & Amengual, M. (2008). Economic development and working conditions in export processing zones: A survey of trends. ILO, Geneva.
- Nossa, V., & CARVALHO, L. N. G. D. (2003). Uma análise do conteúdo do disclosure ambiental de empresas do setor de papel e celulose em nível internacional. XXVII ENANPAD.
- Nossa, V. *Disclosure ambiental: uma análise do conteúdo dos relatórios ambientais de empresas do setor de papel e celulose em nível internacional*. 2002. Tese



- (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.
- OCDE. Retrato Econômico do Brasil 2020 Disponível em: <https://www.oecd.org/economy/retrato-economico-do-brasil/> Acesso: 25.05.2021.
- Parente, V. P., Nascimento, R. S., & Viotto, R. (2020). Panorama e análise das demonstrações contábeis da companhia da Zona de Processamento de Exportação do Ceará. *Revista Controle: Doutrinas e artigos*, 18(2), 232-256.
- Picarelli, N. (2016). Who really benefits from export processing zones? Evidence from Nicaraguan municipalities. *Labour Economics*, 41, 318-332.
- Pires, C. B., & da Silva Silveira, F. C. (2008). A evolução da evidenciação das informações ambientais de empresas do setor de celulose e papel: uma análise de conteúdo das notas explicativas e relatórios de administração. *ConTexto*, 8(13).
- Pontes, D. I. S. (2018). Da proximidade geográfica ao cluster inovativo: um estudo sobre o modelo brasileiro de Zona de Processamento de Exportação. *Revista Gestão e Desenvolvimento*, 15(1), 79-103.
- Quaicoe, A., Aboagye, A. Q. Q., & Bokpin, G. A. (2017). Assessing the impact of export processing zones on economic growth in Ghana. *Research in International Business and Finance*, 42, 1150–1163. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.ribaf.2017.07.052>
- Rahman, M. M., & Alam, K. (2021). Exploring the driving factors of economic growth in the world's largest economies. *Heliyon*, 7(5), e07109. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2021.e07109>
- Sargent, J., & Matthews, L. (2001). Combining Export Processing Zones and Regional Free Trade Agreements: Lessons From the Mexican Experience. *World Development*, 29(10), 1739–1752. [https://doi.org/https://doi.org/10.1016/S0305-750X\(01\)00064-X](https://doi.org/https://doi.org/10.1016/S0305-750X(01)00064-X)
- Sargent, J., & Matthews, L. (2004). What Happens When Relative Costs Increase in Export Processing Zones? Technology, Regional Production Networks, and Mexico's Maquiladoras. *World Development*, 32(12), 2015–2030. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2004.07.003>
- UNCTAD (2019). Relatório de Investimento Mundial 2019: Zonas Econômicas Especiais. Nova York e Genebra: Unidos Conferência das Nações sobre Comércio e Desenvolvimento.
- UNCTAD (2015). Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento. “Melhorando a Contribuição das Zonas de Processamento de Exportação para os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável” Nova York.
- World Bank Group. (2017). Special economic zones: an operational review of their impacts.
- World Free Zones Organization, VALUE CREATION IN FREE ZONES Building Stakeholders Resilience, 2020. Disponível em: https://www.worldfzo.org/Portals/0/OpenContent/Files/614/WorldFZO_AICE2020_book_memberversion.pdf. Acesso em: 21.12.2021
- Wu, F. (2020). Export Processing Zones (A. B. T.-I. E. of H. G. (Second E. Kobayashi (ed.); pp. 367–371). Elsevier. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/B978-0-08-102295-5.10058-7>
- Wu, W., Hong, C., & Muhammad, A. (2020). The Spillover effect of export processing zones. *China Economic Review*, 63, 101478.



- Xi, Q., Sun, R., & Mei, L. (2021). The impact of special economic zones on producer services productivity: Evidence from China. *China Economic Review*, 65, 101558.
- Zeng, DZ (2019). 'Zonas Econômicas Especiais: Lições da Experiência Global'. Síntese PEDL Paper Series, 1, 1–9. Disponível em: https://pedl.cepr.org/sites/default/files/PEDL_Synthesis_Paper_Piece_No_1_0.pdf. Acesso: 25.11.2020.
- Zeng, DZ (2015). Experiências globais com zonas econômicas especiais: com foco na China e na África. O Banco Mundial. <https://doi.org/10.1596/1813-9450-7240>. Acesso: 25.11.2020.
- Zhang, K. H. (2021). How does South-South FDI affect host economies? Evidence from China-Africa in 2003–2018. *International Review of Economics & Finance*, 75, 690–703. <https://doi.org/10.1016/j.iref.2021.04.015>
- Zilli, J. C., Alves, F., & Vieira, A. C. P. (2015, November). Zonas de Processamento de Exportação no Brasil: Configuração, Oportunidades e Desafios. In XV Mostra de Iniciação Científica, Pós-graduação, Pesquisa e Extensão.
- ZPE CEARÁ – ZONA DE PROCESSAMENTO DE EXPORTAÇÃO DO CEARÁ. Institucional. In: ZPE Ceará. São Gonçalo do Amarante: ZPE Ceará, [201-]. Disponível em: <https://zpeceara.com.br/zpe-ceara/>. Acesso em: 20 dez.2021.
- ZPE CEARÁ – ZONA DE PROCESSAMENTO DE EXPORTAÇÃO DO CEARÁ. Empresas instaladas. In: ZPE Ceará. São Gonçalo do Amarante: ZPE Ceará, 7 jan. 2019. Disponível em: <https://zpeceara.com.br/empresas-instaladas/>. Acesso em: 20 dez.2021
- ZPE CEARÁ – ZONA DE PROCESSAMENTO DE EXPORTAÇÃO DO CEARÁ. Transparência. In: ZPE Ceará. São Gonçalo do Amarante: ZPE Ceará, [201-]. Disponível em: <https://zpeceara.com.br/transparencia/>. Acesso em: 20 dez.2021.
- ZPE CEARÁ – ZONA DE PROCESSAMENTO DE EXPORTAÇÃO DO CEARÁ. Demonstrações Contábeis 2017. Disponível em: <https://zpeceara.com.br/wp-content/uploads/2021/02/Relatorio-Auditoria-e-Demonstracoes-Contabeis-Assinado-2017.pdf>. Acesso: 20.05.2020.
- ZPE CEARÁ – ZONA DE PROCESSAMENTO DE EXPORTAÇÃO DO CEARÁ. Demonstrações Contábeis 2018. Disponível em: <https://zpeceara.com.br/wp-content/uploads/2021/01/Demonstracoes-Contabeis-2018-Assinado-1.pdf>. Acesso: 20.05.2020.
- ZPE CEARÁ – ZONA DE PROCESSAMENTO DE EXPORTAÇÃO DO CEARÁ. Demonstrações Contábeis 2019. Disponível em: <https://zpeceara.com.br/wp-content/uploads/2021/01/Demontracoes-Contabeis-2019-1.pdf>. Acesso: 20.05.2020.
- ZPE CEARÁ – ZONA DE PROCESSAMENTO DE EXPORTAÇÃO DO CEARÁ. Demonstrações Contábeis 2020. Disponível em: <https://zpeceara.com.br/wp-content/uploads/2021/08/Relatorio-e-Demonstracoes-Contabeis-ZPE-2020.pdf>. Acesso: 20.05.2021.
- ZPE CEARÁ – ZONA DE PROCESSAMENTO DE EXPORTAÇÃO DO CEARÁ. Relatório de Sustentabilidade 2020. Disponível <https://zpeceara.com.br/wp-content/uploads/2022/01/Relatorio-de-Sustentabilidade-2020-ZPE-Ceara.pdf>. Acesso: 20.12.2021