

**ANÁLISE DA PRÁTICA INTERNACIONAL RELATIVA À INSERÇÃO
DE SERVIÇOS EM REGIMES ADUANEIROS ESPECIAIS DE
INDUSTRIALIZAÇÃO PARA EXPORTAÇÃO**

**PRODUTO 4:
RELATÓRIO FINAL**

De: AZEVEDO SETTE ADVOGADOS ASSOCIADOS
P/: SUBSECRETARIA DE OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR (SUEXT)
Ref: JOF-1412/2019, PROJETO BRA/18/023

ANÁLISE DA PRÁTICA INTERNACIONAL RELATIVA À INSERÇÃO DE SERVIÇOS EM REGIMES ADUANEIROS ESPECIAIS DE INDUSTRIALIZAÇÃO PARA EXPORTAÇÃO

Relatório final correspondente ao Produto 4 estipulado na Seção 4 dos Termos de Referência do Projeto de título 'Análise da Prática Internacional Relativa à Inserção de Serviços em Regimes Aduaneiros Especiais de Industrialização para Exportação', identificado no edital JOF-1412/2019 e como projeto BRA/18/023.

Equipe Técnica:

Luiz Eduardo Ribeiro Salles

Ingrid Bandeira Santos

Lucas Mandelbaum Bianchini

Ana Clara Appolinario de Almeida

Raphael Sarno Mattos Faria

Supervisão e avaliação de produtos:

SUEXT

São Paulo

22 de setembro de 2020

Resumo Executivo

Este Relatório conclui o Projeto ‘Análise da Prática Internacional Relativa à Inserção de Serviços em Regimes Aduaneiros Especiais de Industrialização para Exportação’, conduzido junto à Subsecretaria de Operações de Comércio Exterior (SUEXT) da Secretária de Comércio Exterior (SECEX) do Ministério da Economia. O Relatório analisa a prática internacional relativa à utilização de desonerações para serviços em regimes aduaneiros especiais de industrialização para exportação no universo de integrantes do G-20 e apresenta, com base nos modelos identificados, recomendações de políticas públicas para o Brasil.

A análise empreendida tem esteio na emergência de uma “economia de serviços”. Crescente relação entre setores de serviços e não-serviços tem sido identificada, em um fenômeno por vezes referido como “servicificação”. Nesse processo, são usados cada vez mais serviços como insumos para a produção de bens, empresas manufatureiras se dedicam cada vez mais a atividades de serviços (como P&D, design, distribuição e logística, marketing e vendas e pós-venda) e há uma convergência e uma simbiose entre bens e serviços. “Produtos” se transformam em “pacotes de bens e serviços” e passam a desafiar a dicotomia entre essas tradicionais categorias.

Em uma economia dominada por serviços, a disputa por investimentos em atividades produtivas e a própria inserção internacional dos países é condicionada pela competitividade e produtividade dos serviços, que impacta a competitividade de outros setores e da economia em geral. A competitividade dos serviços, por sua vez, é impactada pelo ambiente regulatório e tributário.

No caso brasileiro, é sabido que o regime tributário sobre exportações apresenta atípicas complexidade, cumulatividade e dificuldade de compensações e restituições. Os desafios abarcam tanto a tributação de bens quanto a de serviços. Especificamente, e com particular relevância para o Projeto, o sistema tributário e os regimes aduaneiros especiais de industrialização para exportação não favorecem o processo de servicificação.

Notadamente, à exceção do frete marítimo nas importações de mercadorias, passível de desoneração, a legislação brasileira do regime de drawback abrange apenas as mercadorias adquiridas para emprego ou consumo na industrialização de bens exportados. Embora muitas empresas façam uso de serviços prestados por terceiros na produção dos bens a exportar, tais serviços não podem ser adquiridos ao amparo do regime. Pode-se dizer, então, que há uma discriminação dos serviços em relação às mercadorias quanto ao tratamento tributário em regimes aduaneiros. Dada a importância dos serviços prestados para a produção e distribuição de bens para exportação, essa discriminação se dá em detrimento da competitividade global das exportações.

Diante dessa realidade, o Projeto questiona acerca da viabilidade de ampliação do escopo de regimes aduaneiros especiais brasileiros, de forma a desonerar tributos carregados por serviços às exportações de bens. Para tanto, foram pesquisados os regimes aduaneiros especiais de drawback e processamento interno (aperfeiçoamento ativo) dos integrantes do G-20. As pesquisas encontraram dez integrantes do G-20 que permitem a aquisição de serviços desonerados de tributos ao amparo do regime de processamento interno: África do Sul, Alemanha, Arábia Saudita, Argentina, França, Itália, México, Reino Unido, Rússia e União Europeia. Conclui-se que um grupo representativo de grandes economias inclui desonerações a serviços no âmbito de regimes de industrialização para exportação de bens.

Todos os integrantes do G-20 citados acima tributam o consumo baseado no valor agregado da produção (Imposto sobre Bens e Serviços ou Imposto sobre Valor Agregado). Conclui-se que a tributação sobre valor agregado pode ser compatibilizada com a inserção de serviços em regimes aduaneiros especiais para industrialização de bens para exportação.

Além dos dez integrantes do G-20 listados acima, as pesquisas permitem concluir que os Estados Unidos, de forma geral, não tributam serviços ao longo das cadeias produtivas. Por essa razão, a preocupação quanto à inclusão de desonerações a serviços em regimes especiais não parece relevante no caso dos Estados Unidos. Cabe notar que os Estados

Unidos são a exceção no grupo representado no G-20, ao não utilizarem a técnica de tributação do valor agregado.

Por outro lado, um grupo também representativo de integrantes do G-20 privilegia soluções no âmbito da legislação tributária de aplicação geral para a desoneração de serviços associados a exportações. Duas medidas principais são frequentes. Em primeiro lugar, em alguns casos são desonerados serviços a respeito de bens exportados, independentemente de os bens estarem sob regime aduaneiro especial. Essa medida evita a acumulação estrutural de créditos por empresas exportadoras demandantes de serviços, promovendo a neutralidade tributária externa. Foram encontrados diversos exemplos de medidas nesse sentido em países do G-20, inclusive nos dez integrantes que incorporam serviços a regimes de industrialização para exportação. Frequentemente, os exemplos abrangem serviços inerentemente ligados a exportações, tais como transportes, movimentações e seguros associados a exportações.

A segunda medida é a aplicação de um mecanismo de compensação e restituição de tributos simples e célere. Essa medida limita os custos de capital decorrentes da retenção de créditos pela incidência de tributos sobre valor agregado ao longo da cadeia produtiva (inclusive serviços), combinada com a isenção da tributação sobre a exportação dos bens resultantes do processo. De forma geral, os regimes de compensação e especialmente de restituição de tributos limitam o impacto da tributação sobre valor agregado no fluxo de caixa de empresas exportadoras. É interessante notar que todos os dez países do G-20 que incorporam serviços a regimes de industrialização para exportação também possuem regimes de restituição (reembolso) de créditos acumulados.

Combinando os grupos de países que adotam medidas de desoneração a serviços no âmbito de regimes especiais e na legislação tributária geral (nesse caso, inclusive via restituição de tributos em dinheiro), nota-se que, de forma geral, as grandes economias do mundo, representadas no G-20, atuam no sentido de fazer cumprir o “princípio da destinação” no que se refere a serviços que dizem respeito à produção e distribuição de bens. Abre-se mão da arrecadação tributária sobre esses serviços na sua origem ou local de prestação ou fruição do resultado imediato, ou restitui-se rapidamente os frutos dessa

arrecadação aos exportadores, considerando-se que tais serviços são equiparáveis a serviços exportados, dada a destinação dos bens ao exterior.

As conclusões acima apontam possíveis caminhos de políticas públicas ao Brasil. Ao passo que apenas uma reforma tributária poderia simplificar de forma relevante o sistema tributário brasileiro, a desoneração da tributação de serviços no âmbito de regimes aduaneiros para industrialização e exportação de bens poderia, por si só, promover maior neutralidade tributária externa e, por essa via, aumentar a competitividade das exportações de bens. Essa abordagem, em tese, não requer uma reforma tributária e pode inclusive lhe ser complementar.

Por outro lado, a convergência da tributação sobre o consumo em torno do valor agregado facilitaria a implementação de desonerações a serviços para exportações no âmbito de regimes especiais, tendo em vista as regras do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatória da OMC. Tais regras são menos rígidas quanto a desonerações de tributos sobre o valor agregado do que quanto a desonerações a outros tipos de tributos. Nesse sentido, a consolidação da tributação do valor agregado via reforma tributária e a implementação de um “drawback de serviços” agregados a bens são medidas que podem se reforçar mutuamente. Esse reforço recíproco potencializaria o alinhamento do sistema brasileiro de industrialização para exportação das melhores práticas internacionais nas esferas tributárias e aduaneira.

Este Relatório sugere quatro possíveis políticas públicas para o Brasil. Em primeiro lugar e principalmente, sugere-se inclusão, no regime de drawback, de desonerações (via suspensão, isenção e restituição) do ISS (sobre serviços domésticos e importados), PIS e COFINS sobre a receita decorrente de serviços, IOF-câmbio e CIDE-remessas carregados por serviços. Em segundo lugar, sugere-se a expansão do RECOF e RECOF-Sped de modo a incluir nesses regimes suspensivos desonerações aos mesmos tributos mencionados para o drawback. Em terceiro lugar, sugere-se a reestruturação do REINTEGRA para restituir os resíduos tributários acumulados ao longo da cadeia produtiva de bens, inclusive os resíduos relacionados a prestações de serviços. Em quarto lugar, considerando a discussão sobre reforma tributária, sugere-se seja esclarecido que são possíveis as suspensões da CBS nos regimes aduaneiros especiais e seja implementado

procedimento de restituição de créditos acumulados simples e célere, evitando a oneração de serviços relacionados à industrialização para exportação.

Além disso, como comentado acima, sugere-se que a convergência da tributação sobre o consumo em torno da técnica de tributação sobre valor agregado tende a facilitar, na prática, a implementação de desonerações a serviços prestados em conexão com exportações, dadas as regras do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias da OMC. Nesse sentido, a reforma tributária pode facilitar a implementação das sugestões oferecidas neste Relatório à luz das regras da OMC.

Por outro lado, é necessário ressaltar que medidas de simplificação tributária e adoção de sistema de tributação do valor agregado com reconhecimento de créditos ao longo das cadeias não eliminam, por si sós, os acúmulos de créditos recuperáveis por exportadores. Logo, sem prejuízo das discussões sob a reforma tributária e de forma complementar a elas, permanece relevante a sugestão de incorporar desonerações a serviços via regimes especiais de exportação. Essa observação vale particularmente em relação ao drawback, que é o principal regime brasileiro de aperfeiçoamento ativo. De fato, a combinação da convergência da tributação sobre valor agregado com a previsão de um mecanismo simples e célere de restituição de créditos e da incorporação de serviços no regime de drawback aproximaria o Brasil das melhores práticas internacionais em relação a sistemas de industrialização para exportação.

Sumário

Resumo Executivo	3
Índice de Figuras	10
1. Introdução	11
2. Contextualização	16
3. Objetivos	17
4. Metodologia	18
4.1. Países e organizações estudados	18
4.2. Questões abrangidas	19
4.3. Fontes e atividades de pesquisa	20
4.3.1 Referências documentais	20
4.3.2 Questionários a terceiras partes	20
4.3.3 Participação em webinários	21
5. Resultados	24
5.1. Desonerações a serviços no âmbito de regimes de drawback e processamento interno 24	
5.1.1. Serviços elegíveis	25
5.2. Desonerações a serviços em regimes especiais e tributação sobre o valor agregado	33
5.3. Desonerações a serviços para exportações no âmbito da legislação tributária geral	34
5.3.1. Via alíquota zero (<i>zero-rating</i>)	35
5.3.2. Via restituições	37
5.4. Conclusão parcial	38
6. Elegibilidade à desoneração dos tributos que oneram serviços à luz das regras da OMC	41
6.1. Visão geral sobre as regras aplicáveis	41
6.2. ISS	48
6.3. ICMS	49
6.4. PIS e COFINS	49
6.5. IOF-câmbio	51
6.6. IRPJ e IR-fonte e CSLL	51
6.7. CIDE-remessas	52
6.8. Conclusão parcial	53
7. Sugestões de políticas públicas para o Brasil	56

7.1. Sugestões gerais: vinculação entre serviços e exportações e desonerações via regime aduaneiro para exportação	58
7.2. Sugestão 1: Drawback e serviços	63
7.3. Sugestão 2: RECOF, RECOF-sped e serviços	66
7.4. Sugestão 3: Reestruturação do REINTEGRA	68
7.5. Sugestão 4: Suspensão da CBS e restituição de créditos no PL 3887/2020	72
7.6. Conclusão parcial	75
8. Conclusões gerais	77
9. Memorandos de pesquisa anexos	80
9.1. África do Sul	80
9.2. União Europeia (incluindo Alemanha, França, Itália e Reino Unido).....	80
9.3. Arábia Saudita	80
9.4. Austrália	80
9.5. Canadá.....	80
9.6. Estados Unidos da América	80
9.7. Argentina.....	81
9.8. China	81
9.9. Coreia do Sul	81
9.10. Japão	81
9.11. Índia.....	81
9.12. Indonésia	81
9.13. México.....	82
9.14. Rússia	82
9.15. Turquia	82
10. Referências citadas.....	83
Anexo 1 ao Produto 4: Tabela sintética sobre jurisdições e regimes especiais analisados e abrangência quanto a serviços (pesquisa documental)	89
Anexo 2 ao Produto 4 : Tabela complementar sobre jurisdições que incorporam serviços a regimes aduaneiros e restituição de créditos de IVA	93

Índice de Figuras

Figura 1. Definição de serviços elegíveis a desonerações no âmbito de regimes de drawback e processamento interno em integrantes do G-20	26
Figura 2. Desonerações a transportes e serviços auxiliares em relação a exportações em integrantes do G-20	36
Figura 3. Restituição de créditos acumulados nas exportações em integrantes do G-20.....	38
Figura 4. Elegibilidade da tributação sobre serviços a desonerações	54
Figura 5. Tipo de serviço, tomador do serviço, local de prestação, fundamento e instrumento da desoneração	61
Figura 6. Tipo de serviço, tomador do serviço, local de prestação, fundamento e instrumento da desoneração.....	62
Figura 7. Tipo de serviço, tomador do serviço, local de prestação, fundamento e instrumento da desoneração.....	63
Anexo 1. Tabela sintética sobre jurisdições e regimes especiais analisados e abrangência quanto a serviços (pesquisa documental)	
Anexo 2. Tabela complementar sobre jurisdições que incorporam serviços a regimes aduaneiros e restituição de créditos de IVA	

1. Introdução

Este Relatório Final corresponde ao Produto 4 estipulado na Seção 4 dos Termos de Referência do Projeto de título 'Análise da Prática Internacional Relativa à Inserção de Serviços em Regimes Aduaneiros Especiais de Industrialização para Exportação', identificado no edital JOF-1412/2019 e como projeto BRA/18/023 (doravante Relatório). Este Relatório analisa a prática internacional relativa à utilização de desonerações para serviços em regimes aduaneiros especiais de industrialização para exportação no universo de membros do G-20 e apresenta, com base nos modelos identificados, recomendações de políticas públicas para o Brasil.

O resultado final contempla, nos memorandos individualizados anexos, dez integrantes do G-20 que permitem a aquisição de serviços desonerados de tributos ao amparo de regimes aduaneiros de industrialização para exportação, tais como os regimes de drawback e processamento interno (aperfeiçoamento ativo). Os integrantes em questão são: África do Sul, Alemanha, Arábia Saudita, Argentina, França, Itália, México, Reino Unido, Rússia e União Europeia.

A primeira conclusão do estudo, portanto, é que um grupo representativo de grandes economias inclui desonerações a serviços no âmbito de regimes de industrialização para exportação de bens.¹

Considerando que todos os dez países acima tributam o consumo baseado no valor agregado (Imposto sobre Bens e Serviços ou Imposto sobre Valor Agregado), **a segunda conclusão do estudo é que a tributação sobre valor agregado pode ser compatibilizada com a inserção de serviços em regimes aduaneiros especiais para industrialização de bens para exportação.²**

¹ As principais conclusões do estudo comparado são apresentadas no capítulo 5 deste Relatório.

² Além dos dez integrantes do G-20 listados acima, as pesquisas permitem concluir que os Estados Unidos, de forma geral, não tributam serviços ao longo das cadeias produtivas. Por essa razão, a preocupação quanto à inclusão de desonerações a serviços em regimes especiais não parece relevante no caso dos Estados Unidos. Cabe notar que os Estados Unidos são a exceção no grupo representado no G-20, ao não utilizarem a técnica de tributação do valor agregado. Ademais, a Indonésia desonera serviços de industrialização por encomenda para exportação no âmbito da legislação tributária geral, naquilo que poderia ser equiparado a um regime especial.

Finalmente, identificou-se que a Índia expressamente incluía tributos sobre serviços no seu regime de drawback até 2017. A exclusão de serviços se deu concomitantemente à reforma tributária que instituiu um Imposto sobre Bens e Serviços e simplificou a legislação tributária. Este movimento é convergente com a situação de diversos outros países com tributação do consumo predominantemente via Imposto sobre Valor Agregado. Tal fato encaminha **uma terceira conclusão deste estudo: embora regimes de tributação por valor agregado possam ser compatíveis com desonerações a serviços no âmbito de regimes especiais e de fato adotá-las, um grupo também representativo de países opta por soluções no âmbito da legislação tributária de aplicação geral para a desoneração de serviços associados a exportações.**

A partir das análises empreendidas, verifica-se que há **duas medidas principais que podem minimizar, no âmbito da legislação tributária de aplicação geral, a preocupação quanto à tributação de serviços em regimes para exportação de bens.** As duas medidas podem ser aplicadas de forma combinada ou descombinada (ou seja, não são mutuamente excludentes) e paralelamente (ou não) a medidas específicas no âmbito de regimes aduaneiros especiais. **Observa-se, na prática, uma grande convergência em torno da adoção das medidas abaixo de forma combinada com a incorporação de serviços em regimes aduaneiros especiais de industrialização para exportação.**

A primeira medida é a desoneração de serviços relacionados a bens exportados, a despeito de os bens estarem sob regime aduaneiro especial. Essa medida evita a acumulação estrutural de créditos por empresas exportadoras demandantes de serviços, promovendo a neutralidade tributária externa.

A segunda medida é a aplicação de um mecanismo de compensação e restituição de tributos simples e célere. Essa medida limita os custos de capital decorrentes da retenção de créditos pela incidência de tributos sobre valor agregado ao longo da cadeia produtiva (inclusive serviços), combinada com a isenção de tributação sobre a exportação dos bens resultantes do processo.

Combinando os grupos de países que adotam medidas de desoneração a serviços no âmbito de regimes especiais e na legislação tributária geral, pode-se concluir que **quase**

todas as grandes economias do mundo, representadas no G-20, atuam no sentido de fazer cumprir o “princípio da destinação” no que se refere a serviços para a produção e comercialização de bens. Abre-se mão da arrecadação tributária sobre esses serviços na sua origem ou local de prestação ou fruição do resultado imediato, considerando-se que tais serviços são equiparáveis a serviços exportados, dada a destinação dos bens ao exterior. Essa orientação também apreende a noção crescentemente refletida na literatura econômica de que serviços agregam valor significativo a exportações de bens e que a competitividade e produtividade dos serviços é determinante do sucesso do setor manufatureiro dos países.

Considerando as pesquisas empreendidas, confirmou-se no plano comparativo a ideia de “sabedoria convencional” segundo a qual o regime tributário brasileiro é prejudicial às exportações de bens, notadamente no que se refere ao tratamento dos serviços. De fato, o regime brasileiro apresenta atípicas complexidade, cumulatividade e dificuldade de compensações ou restituições relativamente aos regimes dos demais integrantes do G-20. Ao passo que apenas uma reforma tributária poderia simplificar de forma relevante o sistema tributário brasileiro, **a desoneração da tributação de serviços no âmbito de regimes aduaneiros para industrialização e exportação de bens poderia promover maior neutralidade tributária externa e, por essa via, aumentar a competitividade das exportações brasileiras de bens manufaturados.** Essa abordagem, em tese, não requereria uma reforma tributária e também poderia ser complementar a uma reforma.

Por outro lado, **a normativa sobre subsídios da Organização Mundial de Comércio (OMC) limita a desoneração de serviços** prestados em relação a bens exportados, especialmente **no que concerne à tributação direta.**³ Os tributos carregados por serviços ao custo de bens exportados e que aparentam admitir desonerações até o limite do cobrado nas operações que gravam bens similares no mercado doméstico, apesar dos limites da OMC, seriam: o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), as contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF-câmbio). De forma mais polêmica, também parece possível defender

³ O capítulo 6 deste Relatório traz uma visão geral sobre as regras da OMC aplicáveis e uma análise de tributos elegíveis à desoneração a partir dessa análise.

que ao menos parte da Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico sobre remessas (**CIDE-Remessas**) também estaria sujeita a desoneração. Em contraste, o Imposto de Renda (IR) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) não seriam passíveis de desoneração à luz das regras da OMC.

Diante das conclusões resumidas acima, este Relatório sugere quatro possíveis políticas públicas para o Brasil:⁴

1. A título principal, inclusão, no regime de drawback, de desonerações (via suspensão, isenção e restituição) do ISS (sobre serviços domésticos e importados), PIS e COFINS sobre a receita decorrente de serviços, IOF-câmbio e (esse aspecto mostra-se mais polêmico) CIDE-remessas carregados por serviços.
2. Expansão do RECOF e RECOF-Sped de modo a incluir nesses regimes suspensivos a tributação sobre serviços relacionados às operações de industrialização de produtos, partes ou peças, incluindo o ISS (sobre serviços domésticos e importados), PIS e COFINS, IOF-câmbio e (esse aspecto mostra-se mais polêmico) CIDE-remessas.
3. Reestruturação do REINTEGRA, de forma a restituir os resíduos tributários acumulados ao longo da cadeia produtiva de bens, inclusive os resíduos tributários decorrentes de prestações de serviços.
4. Considerando a discussão sobre reforma tributária, esclarecimento no sentido de que são possíveis as suspensões de CBS via regimes aduaneiros especiais e adoção de procedimento de restituição de créditos acumulados simples e célere, evitando a oneração de serviços relacionados à industrialização para exportação. De qualquer modo, a convergência da tributação do consumo em torno da ideia de valor agregado facilitaria, em comparação ao cenário atual, a implementação de desonerações a serviços em regimes especiais, à luz das regras da OMC.

⁴ O capítulo 7 deste Relatório desenvolve as sugestões aqui antecipadas.

Este Relatório estrutura-se em nove capítulos, conforme o seguinte. O capítulo 2 contextualiza o estudo à luz do diagnóstico de que a tributação brasileira sobre serviços e a configuração dos regimes especiais brasileiros não favorecem a incorporação de serviços às exportações. O capítulo 3 apresenta os objetivos do Projeto. O capítulo 4 descreve o escopo, fontes e atividades de pesquisa do estudo. O capítulo 5 sintetiza os resultados da pesquisa comparada, apresentando as principais conclusões da pesquisa sobre os regimes especiais de drawback e processamento interno nos integrantes do G-20. O capítulo 6 avalia, dentre os principais tributos carregados por serviços aplicados à produção e distribuição de bens, quais seriam passíveis de desoneração à luz das regras do sistema multilateral de comércio. Diante dos resultados da pesquisa, o capítulo 7 apresenta sugestões de políticas públicas para inclusão de serviços no contexto de regimes especiais (drawback, RECOF, RECOF-sped) e do REINTEGRA, bem como para maior aderência à lógica de “servicificação” no contexto da reforma da tributação por PIS e COFINS proposta pelo Poder Executivo Federal. O capítulo 8 conclui e o capítulo 9 anexa os memorandos de pesquisa elaborados para os integrantes do G-20, documentando os resultados dos dois relatórios parciais preparados ao longo do Projeto. O Anexo 1 apresenta uma tabela sintética com os resultados da pesquisa quanto aos regimes especiais em integrantes do G-20. Finalmente, o anexo 2 apresenta uma tabela complementar com as características principais dos regimes de restituição de tributos nos integrantes do G-20 que fazem parte do grupo de países cujos regimes de processamento interno incluem desonerações a serviços.

2. Contextualização

O Projeto BRA/18/023 consiste na contratação, mediante concorrência, do Azevedo Sette Advogados Associados, conforme Equipe Técnica destacada ao Projeto, para prestação de consultoria para identificar e avaliar experiências de outros países relacionadas à inclusão de serviços vinculados à produção e/ou entrega de bens exportáveis no escopo de regimes aduaneiros especiais de industrialização para a exportação – drawback, aperfeiçoamento ativo e outros assemelhados, de modo a subsidiar a formulação, implementação e aperfeiçoamento de políticas públicas.

Segundo os Termos de Referência, a legislação brasileira do regime de drawback vigente abrange apenas as mercadorias adquiridas para emprego ou consumo na industrialização de bens exportados. Embora muitas empresas façam uso de serviços prestados por terceiros na produção dos bens a exportar, tais serviços não podem ser adquiridos ao amparo do regime de drawback. Dado que serviços que se constituam como insumos de bens exportados não recebem o mesmo tratamento tributário concedido às mercadorias aplicadas no processo produtivo, ao passo que também têm influência sobre os custos de fabricação e sobre o preço do produto exportado, questiona-se acerca da viabilidade de ampliação do escopo do regime de drawback. Dessa maneira, as empresas beneficiárias poderiam adquirir tais serviços com desoneração tributária semelhante à aplicável à aquisição de mercadorias.

A iniciativa em questão alinha-se à emergência de uma “economia de serviços” e à crescente importância dos serviços para a produção e comercialização de bens e simbiose entre bens e serviços. Considerando-se um contexto de aperfeiçoamento e possível expansão do regime de drawback brasileiro, análogo a regimes amplamente utilizados em âmbito mundial, entendeu-se como de extrema relevância a pesquisa de precedentes na legislação de outros países sobre a aplicação do drawback (ou regimes assemelhados) na aquisição de serviços vinculados à exportação de bens. Tal pesquisa subsidiará a análise da SUEXT sobre o tema, de modo que a eventual implementação de um “drawback de serviços” no Brasil esteja alinhada às melhores práticas internacionais.

3. Objetivos

Em linha com a seção 4 dos Termos de Referência, e considerando as entregas tempestivas dos Relatórios Parciais 1 e 2, contemplando regimes de integrantes do G20, o objetivo deste Relatório Final é a entrega do estudo finalizado. Este Relatório analisa a prática internacional relativa à inserção de serviços em regimes aduaneiros de industrialização para exportação e traz recomendações de políticas públicas para o Brasil baseadas nos modelos analisados.

O objetivo geral do Projeto é estudar a prática internacional relativa à possibilidade de inclusão de serviços no regime de drawback e similares.

Os objetivos específicos do Projeto são:

- Avaliar se, na legislação dos países que adotam esse tipo de regime de apoio às exportações, há previsão no sentido de permitir a aquisição de serviços desonerados de tributos para emprego na industrialização e/ou entrega de bens exportados.
- Caso verificada a condição acima para algum(ns) dos países analisados, descrever como se opera o regime em relação à aquisição de serviços nesse(s) país(es), indicando as normas e procedimentos aplicáveis.
- Apresentar recomendações de possíveis políticas para o Brasil de desoneração tributária na aquisição de serviços vinculados à exportação de bens, baseadas no melhor modelo analisado e tendo em conta, ainda, as obrigações estipuladas nos acordos da Organização Mundial do Comércio (OMC) em relação a regimes de drawback e ao comércio de serviços.

4. Metodologia

O Projeto compreende a realização de estudo sobre a prática internacional relativa à possibilidade de inclusão de serviços no regime de drawback e similares. O estudo avalia se, na legislação dos integrantes do G-20, há previsão no sentido de permitir a aquisição de serviços desonerados de tributos para emprego na industrialização e/ou entrega de bens exportados. Caso verificada essa condição, o estudo descreve como se opera o regime em relação à aquisição de serviços nesse(s) país(es), indicando as normas e procedimentos aplicáveis.

4.1. Países e organizações estudados

Para a execução do estudo, seguindo os Termos de Referência, a Equipe técnica conduziu pesquisa documental com relação aos regimes horizontais de drawback e processamento interno nos integrantes do G-20: África do Sul, Alemanha, Arábia Saudita, Argentina, Austrália, Canadá, China, Coreia do Sul, Estados Unidos, França, Índia, Indonésia, Itália, Japão, México, Reino Unido, Rússia, Turquia e União Europeia. Os regimes focados são listados no Anexo 1 a este Relatório.

O Relatório 1 apresentou, em linha com o Plano de Trabalho, a análise de dez integrantes do G-20, a saber: África do Sul, União Europeia (incluindo Alemanha, França, Itália e o Reino Unido, em regime de transição), Arábia Saudita, Austrália, Canadá e Estados Unidos da América. Dentre esses, **União Europeia (e Alemanha, França, Itália e Reino Unido) e Arábia Saudita foram identificados como países que incluem desonerações a serviços em regimes de industrialização para exportação de bens.** Além disso, foi encontrada na legislação tributária sul-africana que a alíquota do Imposto sobre Valor Agregado é zero para serviços fornecidos diretamente a respeito de bens temporariamente admitidos a partir de um país de exportação que sejam isentos do imposto de importação por estarem sob admissão temporária para processamento, desde que os bens não se tornem propriedade do importador. Diante dessa disposição, pode-se afirmar existir uma inclusão limitada de serviços também na **África do Sul.**

O Relatório 2 apresentou, em linha com o Plano de Trabalho, a análise dos demais nove integrantes do G-20 (exceto o Brasil), a saber: Argentina, China, Coreia do Sul, Japão, Índia, Indonésia, México, Rússia e Turquia. Dentre esses países, **Argentina, México e Rússia foram identificados como países que incluem desonerações a serviços em regimes de industrialização para exportação de bens.** Além disso, foi identificado que a Índia já permitiu a aquisição de serviços no âmbito do regime de drawback, embora não mais o faça.

A análise de cada país foi objeto de memorando de pesquisa individualizado. Os memorandos elaborados estão disponíveis como anexos ao capítulo 9 deste Relatório.

4.2. Questões abrangidas

Em linha com os Termos de Referência e com as características dos países analisados, as pesquisas refletidas no capítulo 5 abaixo e os memorandos buscaram responder às seguintes questões:

- Países que adotam os regimes de drawback, de aperfeiçoamento ativo ou outros regimes semelhantes em relação às mercadorias, mas não aos serviços: (a) regras e condições gerais do regime no país, com indicação da legislação básica; (b) modalidades existentes (suspensão, isenção ou restituição de tributos); (c) tributos abrangidos pelo benefício; e (d) caso haja informações disponíveis, representatividade (%) do valor das exportações amparadas pelo regime em relação às exportações totais.
- Países que adotam os regimes de drawback, de aperfeiçoamento ativo ou outros regimes semelhantes em relação às mercadorias e aos serviços utilizados como insumos na produção ou associados à entrega de bens exportados: (a) indicação dos serviços abrangidos pelo regime, abordando eventuais restrições e exceções; (b) indicação dos possíveis beneficiários do regime, abordando eventuais restrições e exceções; (c) forma como a empresa interessada deve requerer o benefício; (d) modo como se dá a análise e a concessão do regime pela autoridade competente; (e) as modalidades existentes (suspensão, isenção ou restituição de tributos); (f) tributos abrangidos pelo benefício; (g) documentos físicos ou

eletrônicos utilizados para comprovar a operação; (h) normas e procedimentos aplicáveis à operação; (i) representatividade (%) do valor das exportações amparadas pelo regime em relação às exportações totais; e (j) dados estatísticos sobre a utilização do regime naquele país, se estiverem disponíveis. Além disso, buscaram-se informações sobre eventuais contestações ao regime no âmbito da OMC.

4.3. Fontes e atividades de pesquisa

4.3.1 Referências documentais

Cada memorando individualizado aponta as referências documentais aproveitadas. Do ponto de vista das fontes mínimas a serem consultadas, a Equipe Técnica iniciou pela identificação e consulta ao último relatório de Revisão de Política Comercial no âmbito do Mecanismo de Revisão de Políticas Comerciais da OMC. Após, foram consultadas leis, regulamentos e outros documentos oficiais emitidos pelas autoridades competentes de cada país analisado e por organizações internacionais, além de documentos de fontes selecionadas que estão disponíveis publicamente, inclusive na literatura científica e imprensa especializada e não especializada.

Finalmente, para os países que adotam regimes de drawback e assemelhados em relação a serviços, a Equipe Técnica buscou no histórico de controvérsias levadas à OMC e na jurisprudência do Órgão de Solução de Controvérsias da OMC eventuais questionamentos sobre os regimes analisados. Para tanto, foi consultada a página de disputas por membros respondentes da OMC e foi analisada a descrição de cada caso, de forma a estabelecer ou afastar a conexão das medidas objeto de disputa e dos artigos e acordos mencionados com os regimes objeto de estudo no Projeto. A consulta para o exercício em questão foi realizada em 11 de junho de 2020.

4.3.2 Questionários a terceiras partes

Como fonte de pesquisa complementar, foram enviados, com a cooperação do Itamaraty, questionários às Representações Diplomáticas dos membros do G20, com pedido de

consulta às autoridades locais responsáveis por políticas de comércio exterior. Os questionários seguem o modelo previsto no Plano de Trabalho.

A consulta realizada com a cooperação do Itamaraty resultou em sete respostas a questionários, a saber: Arábia Saudita, Austrália, Canadá, Coreia do Sul, Japão, Reino Unido e Cingapura (sendo que Cingapura não foi objeto de memorando específico por não fazer parte do G-20). Além disso, a consulta resultou no recebimento de uma carta com informações sobre a União Econômica Eurasiática, união aduaneira da qual a Rússia é membro. As respostas foram analisadas pela Equipe Técnica e constituíram fonte auxiliar de consulta e pesquisa para a elaboração dos memorandos anexos ao capítulo 9 deste Relatório.

Além disso, a Equipe Técnica encaminhou os questionários via formulário no site de uma entidade e via correio eletrônico a dezoito entidades dedicadas à promoção das relações comerciais entre o Brasil e integrantes do G20. Contudo, essa iniciativa não resultou em respostas dos destinatários do questionário.

Finalmente, no caso da China, a Equipe Técnica contou com a contribuição de Gang Zhang (Ted), à época da contribuição mestrando em Direito Internacional pelo *Graduate Institute of International and Development Studies, Geneva*. A Equipe Técnica expressamente agradece essa contribuição individual, que enriqueceu significativamente o trabalho no que se refere à China.

4.3.3 Participação em webinários

Conforme previsto no Plano de Trabalho, foram organizados, de forma independente, com a promoção do capítulo brasileiro da *International Chamber of Commerce* (ICC Brasil) e a moderação do Coordenador da Equipe Técnica, três webinários, o primeiro em 28 de maio de 2020, o segundo em 9 de junho de 2020 e o terceiro em 28 de julho de 2020. A gravação dos webinários está disponível no canal online da instituição promotora: https://www.youtube.com/channel/UCAeyu-myr0xHJGO1cfxN_Qg.

O primeiro webinário contou com a participação do Secretário de Comércio Exterior e representantes convidados da Argentina, Estados Unidos e México. A contribuição do

representante do México confirma, de forma geral, a identificação do México como país que adota os regimes de drawback, de aperfeiçoamento ativo ou outros regimes semelhantes em relação às mercadorias, mas não aos serviços. A apresentação referente aos Estados Unidos confirma que aquele país não tributa serviços ao longo das cadeias produtivas. Por essa razão, a preocupação quanto à inclusão de desonerações a serviços em regimes especiais não parece relevante no caso dos Estados Unidos.

No caso da Argentina, foi informado que, de forma geral, não estão incluídos serviços nos regimes aduaneiros. Porém, foi mencionado o regime de reintegrações, descrito no memorando da Argentina. Considerando a menção expressa a serviços na legislação referente ao regime de reintegrações, a Equipe Técnica considera que, para os fins do Projeto e considerando a metodologia adotada, ele inclui serviços, sob a ressalva de que pode não haver uma correspondência efetiva entre o valor restituído e o valor correspondente à tributação de serviços. Além disso, o convidado argentino mencionou que há um regime de recuperação de IVA, brevemente mencionado no memorando correspondente.

O segundo webinar contou com representantes convidados da África do Sul, Índia e Rússia, sendo o primeiro país objeto do Relatório 1 e os demais do Relatório 2. A contribuição dos representantes em questão confirma, de forma geral, a identificação da Rússia como país que adota os regimes de drawback, de aperfeiçoamento ativo ou outros regimes semelhantes em relação às mercadorias, mas não aos serviços. Em relação à África do Sul, apesar de o tema não ter sido expressamente debatido, a Equipe Técnica encontrou uma limitada previsão para a inserção de serviços no caso de industrialização por encomenda. Quanto à contribuição da Índia, o convidado focou nos regimes vigentes, que não integram serviços, o que também está em linha com os achados da Equipe Técnica.

O terceiro webinar aconteceu em 28 de julho de 2020, com a participação de representantes da China, Indonésia e Cingapura. A contribuição do representante da China confirma, de forma geral, os achados da Equipe Técnica no sentido de que não há inclusão de desonerações a serviços no regime de processamento. Por outro lado, as explicações sobre o regime chinês ressaltam que o regime geral é bastante atrativo às

exportações, o que pode reduzir as preocupações discutidas no Projeto no plano específico dos regimes especiais. Já os representantes da Indonésia informaram que pode haver a inserção de serviços associados a bens sujeitos a regimes aduaneiros especiais, mas os regimes mencionados (*Special Economic Zones, Free Trade Zones e Free Ports*) possuem uma delimitação espacial que, normalmente, não se aplica aos regimes de drawback e aperfeiçoamento ativo (ou processamento interno). Finalmente, a representante de Cingapura revelou que também este país, que não faz parte da amostra do G-20, inclui serviços relacionados a bens exportados no contexto de regimes aduaneiros. A informação é relevante ao Projeto, considerando que Cingapura é reconhecida como uma economia intensiva em serviços, e confirma a importância da incorporação da lógica de servicificação à legislação aduaneira e tributária dos países.

5. Resultados

O resultado geral do estudo permite concluir que quase todas as grandes economias do mundo (i.e., participantes do G-20) atuam no sentido de fazer cumprir o “princípio da destinação” no que se refere a serviços para a produção e distribuição de bens exportados. Em graus diferentes e sob mecanismos diversos, abre-se mão da arrecadação tributária sobre esses serviços na origem, local de prestação (país exportador dos bens), ou fruição do resultado imediato (país exportador dos bens e importador dos serviços). O fundamento para essa medida é a noção de que os serviços para a produção e distribuição de bens exportados são equiparáveis a serviços exportados, dada a destinação dos bens ao exterior.⁵ Como consequência, promove-se a neutralidade tributária externa e a competitividade das exportações.

5.1. Desonerações a serviços no âmbito de regimes de drawback e processamento interno

A análise dos memorandos de pesquisa individualizados por integrante do G-20 permite identificar diversas medidas que visam a garantir neutralidade tributária externa a partir da desoneração de serviços associados à industrialização de bens para exportação. A Figura apresentada no Anexo 1 sintetiza os resultados da pesquisa no que se refere aos regimes aduaneiros analisados para cada integrante do G-20.

No âmbito de regimes aduaneiros especiais de industrialização para exportação, o resultado final da pesquisa contempla nove membros do G-20 (considerando a União Europeia e cada um dos países que integram a União como um país, mais o Reino Unido, em regime de transição) que permitem a aquisição de serviços desonerados de tributos ao amparo de regimes aduaneiros de industrialização para exportação, tais como os regimes de drawback e processamento interno (aperfeiçoamento ativo). Os integrantes

⁵ Um veio recente da literatura de comércio internacional tem se referido a tais serviços sob o conceito de “Modo 5”, em referência aos quatro modos de prestação regulamentados pelo GATS. A definição exata de Modo 5, porém, está sujeita a discussão. Os serviços do Modo 5 podem incluir serviços embebidos, incorporados ou associados a bens exportados. Ver CERNAT, L.; KUTLINA-DIMITROVA, Z. (2014), Thinking In a Box: A ‘mode 5’ Approach to Service Trade, Chief Economist Note 1. Brussels: DG Trade.

em questão são: Alemanha, Arábia Saudita, Argentina, França, Itália, México, Reino Unido, Rússia e União Europeia.

Além dos nove países acima listados, identificou-se na legislação tributária da África do Sul redução a zero do Imposto sobre Valor Agregado para serviços fornecidos diretamente a respeito de bens temporariamente admitidos a partir de um país de exportação que sejam isentos do imposto de importação por estarem sob admissão temporária para processamento, desde que os bens não se tornem propriedade do importador. Diante dessa inclusão, ainda que limitada, de serviços também na África do Sul, pode-se dizer que dez integrantes do G-20 expressamente promovem desonerações de serviços em regimes de drawback ou processamento interno.

Uma primeira conclusão do estudo, portanto, é que um grupo representativo de grandes economias (correspondente à metade dos membros do G-20) incorpora desonerações a serviços no âmbito de regimes de industrialização para exportação de bens. A situação desses países contrasta com a brasileira, em que não se prevê desonerações de tributos que oneram serviços – exceto, talvez, no limitadíssimo caso do AFRMM no regime de drawback.⁶

5.1.1. Serviços elegíveis

A definição dos serviços elegíveis não é uniforme nos países que adotam desonerações a serviços no âmbito de regimes de drawback e processamento interno. Contudo, há certa convergência nas definições gerais para contemplar o fato de que serviços prestados sobre bens para processamento e exportação são equiparáveis a exportações de serviços.

⁶ Nos termos da lei 10893/2004, o AFRMM incide sobre a remuneração do transporte aquaviário da carga de qualquer natureza descarregada em porto brasileiro (art. 5º), entendida como a remuneração para o transporte da carga porto a porto, incluídas todas as despesas portuárias com a manipulação de carga, constantes do conhecimento de embarque ou da declaração de contribuinte, anteriores e posteriores a esse transporte, e outras despesas de qualquer natureza a ele pertinentes (art. 5º, I). O AFRMM tem como fato gerador o início efetivo da operação de descarregamento da embarcação em porto brasileiro (art. 4º). Em virtude dessa caracterização, o AFRMM pode ser considerado como um tributo que repercute sobre o serviço internacional de transporte de mercadorias. Porém, são isentas do AFRMM as cargas submetidas a regime aduaneiro especial que retornem ao exterior no mesmo estado ou após processo de industrialização, nos termos do art. 14, V, c, da Lei 10893/2004. Além disso, o pagamento do AFRMM sobre o frete relativo ao transporte de mercadoria submetida a regime aduaneiro especial fica suspenso até a data do registro da declaração de importação que inicie o despacho para consumo correspondente (art. 15). Portanto, no caso do AFRMM para mercadorias sob drawback, pode-se dizer que há uma desoneração.

Assim, busca-se equiparar o tratamento tributário desses serviços a uma isenção, que é o regime aplicável a exportações de serviços. A Figura 1 traz exemplos das definições gerais de serviços elegíveis na amostra de países pesquisados.

Figura 1

Definição de serviços elegíveis a desonerações no âmbito de regimes de drawback e processamento interno em integrantes do G-20

Jurisdição	Definição de serviços elegíveis
África do Sul	Serviços fornecidos diretamente a respeito de bens sob processamento interno cuja propriedade não é transferida ao importador.
União Europeia	Serviços relacionados ao fornecimento de bens para arranjos de processamento interno e prestação de serviços nos locais de processamento interno nos respectivos territórios.
Arábia Saudita	Serviços adicionados aos bens importados temporariamente para processamento e reexportação.
Argentina	Serviços que se tenha prestado com relação à mercadoria exportada. ⁷
Índia	Serviços tributáveis utilizados como insumos-serviços na manufatura de bens elegíveis. ⁸
México	Serviços prestados por residentes em operações de maquila para exportação e aproveitados no estrangeiro. Os serviços são “aproveitados no estrangeiro” quando os bens objeto de maquila ou submaquila são exportados por empresa maquiladora.
Rússia	Serviços envolvendo o processamento interno.

Elaboração: Autores. Fonte: Memorandos individualizados (capítulo 9)

Alguns países complementam a definição geral de serviços elegíveis com uma listagem de serviços elegíveis a desoneração. Dada a possível importância dessas definições para

⁷ A Argentina é a única jurisdição analisada em que a desoneração aduaneira é atualmente implementada via regime de reintegração (que corresponde a uma restituição de tributos a partir de percentual pré-estipulado para grupos de produtos, conforme discute o memorando individual anexo ao capítulo 9). O regime argentino de reintegrações levanta dúvidas quanto à compatibilidade com as regras multilaterais.

⁸ A Índia não mais se encontra entre os países que incluem serviços nos regimes aduaneiros especiais analisados, conforme descrito no memorando individual anexo ao capítulo 9. A legislação de drawback da Índia não incorpora mais restituições referentes a serviços desde meados de 2017. Porém, dada a pertinência da legislação passada para o objeto do estudo, optou-se por incorporar a definição indiana nesta seção e na tabela sintética no Anexo 1 ao presente Relatório. Por outro lado, cabe ressaltar que o programa de drawback indiano é objeto de diversas medidas compensatórias, como discute o memorando individual anexo ao capítulo 9.

a elaboração de políticas públicas no Brasil acerca do tema, cabe apresentar as definições relevantes encontradas na pesquisa.

- **Alemanha:** O processamento de bens para exportação sob o regime de processamento interno é exonerado. São também exonerados os serviços relacionados diretamente a esses bens, desde que o recipiente dos serviços seja estrangeiro. Porém, a isenção alemã não se estende a serviços relacionados aos meios de transporte, pallets e contêineres^{9,10} diferentemente do caso francês e italiano, como se explica abaixo.
- **França:** A legislação francesa estabelece um regime de suspensão do IVA para (i) a prestação de serviços relativos ao fornecimento, importação ou aquisições intracomunitárias que tenham por efeito direto e imediato a colocação dos bens sob processamento interno;¹¹ (ii.1) a prestação de serviços referentes ao fornecimento de bens que estejam sob processamento interno e (ii.2) a prestação de serviços que se deem sobre bens que estejam sobre processamento interno ainda que não sejam referentes ao fornecimento desses bens.¹² Assim, o rol de serviços abrangidos pelo regime contempla desde serviços ligados à colocação dos bens sob o regime e exportação dos bens, até serviços de transformação propriamente ditos, para os bens sob processamento. Segundo o artigo 85(J) do Anexo III ao Code général des impôts e nos termos da Circulaire DA 13-004, as seguintes prestações de serviços são elegíveis à suspensão de IVA: (i) transporte de bens e comissões relativas a esse transporte, (ii) carregamento e descarregamento de veículos utilizados por esses transportes e manutenções acessórias de bens colocados ou destinados a serem colocados sob o regime suspensivo e, de maneira geral, todas as operações efetuadas pelas empresas de manutenção no quadro normal de suas atividades; (iii) locação de veículos de transporte de materiais utilizados para as operações acima, de contenedores e de

⁹ Por outro lado, seguindo a Diretiva do IVA (artigo 146(1)(e)), o transporte internacional dos bens relacionados diretamente a bens exportados e os serviços relacionados são exonerados, nos termos da Seção 2, § 4, 3, (a) e (c) da Lei do IVA alemã (Sales Tax Law (UStG)).

¹⁰ UStG, artigo Seção 2, § 4, 1(a).

¹¹ Code Général des Impôts (França), artigo 277(I)(5); Circulaire DA 13-004, [14].

¹² Code Général des Impôts (França), artigo 277(I)(6); Circulaire DA 13-004, [15].

materiais empregados para a proteção dos bens, estando contempladas as locações, com ou sem pessoal: (iii.1) de todos os meios de transporte rodoviário, ferroviário, aéreo, marítimo ou de navegação interior, utilizados para efetuar os transportes de bens destinados ao regime suspensivo, (iii.2) de máquinas de manutenção, tais como guias, pontes e esteiras rolantes, bombas, aparelhos de elevação, diables, carrocerias ... empregados por ocasião desses transportes e operações de carga, descarga e manutenção que lhe são acessórias, (iii.3) de contenedores, caixas, molduras, pallets, aparelhos, baches e outros materiais utilizados para garantir a proteção da mercadoria durante o transporte; (iv) guarda e armazenagem de bens durante a duração do regime, sendo exoneradas a esse título as cobranças de armazenagem e supervisão de bens de utilização de compras em entrepostos, hangares, silos, adegas, câmaras frias etc., incluídas aquelas declaradas a título de operações de manutenção e garantia relativas ao armazenamento; (v) embalagem de bens sob regime fiscal suspensivo;¹³ (vi) operações efetuadas por comissionários aprovados pela aduana e inerentes à exportação ou ao regime suspensivo; (vii) manipulações e trabalhos autorizados pelos regulamentos da União Europeia sobre bens sujeitos a procedimentos especiais; (viii) manipulações e trabalhos idênticos aos realizados em entreposto; (ix) manipulações usuais destinadas assegurar a conservação das mercadorias colocadas em entreposto de estocagem, negociadas no mercado internacional a termo, de forma a melhorar sua apresentação, qualidade comercial, ou a preparar sua distribuição ou revenda; (x) manipulação, montagem, assemblagem, adaptação a outras mercadorias, transformação, reparação, recolocação em estado e atualização de bens colocados em entreposto destinado à fabricação de bens feitos em comum por empresas em execução de contrato internacional.¹⁴

- **Itália:** A legislação italiana estabelece expressamente a não tributação de: (i) transportes relacionados a mercadorias para exportação, trânsito ou importação temporária, bem como transportes relacionados a mercadorias para importação sujeitas a regimes cujos tributos estejam sob regimes aduaneiros; (ii) aluguel e

¹³ Circulaire DA 13-004, [16].

¹⁴ Code Général des Impôts (França), Anexo III, artigo 85(j).

arrendamento de navios, aeronaves, veículos a motor, vagões ferroviários, cabines para dormir, contêineres e carrinhos, utilizados para o transporte referido no item (i) acima, o transporte de mercadorias em exportação, em trânsito ou em importação temporária, bem como àquelas relativas a mercadorias em importação sob regimes aduaneiros; (iii) serviços de expedição relacionados ao transporte referido no item (i) acima, ao transporte de mercadorias em exportação, em trânsito ou em importação temporária, bem como ao transporte de mercadorias em importação sob regimes aduaneiros; (iv) serviços auxiliares relativos a remessas; (v) serviços de carga, descarga, transbordo, manutenção, estiva, retirada, estocagem, pesagem, medição, controle, refrigeração, armazenamento, armazenagem, custódia e similares, relacionados a mercadorias exportadas, em trânsito ou em importação temporária ou relacionadas a mercadorias em importação sob regimes aduaneiros; (vi) serviços prestados nos portos, rodoviárias, aeroportos e estações ferroviárias fronteiriças que reflitam diretamente a operação e manutenção das instalações ou a movimentação de mercadorias ou meios de transporte, bem como os prestados pelos agentes de transporte recomendados; (vii) serviços de corretagem relacionados a bens importados, exportados ou em trânsito, transporte internacional de pessoas ou bens, aluguel e arrendamento conforme o item (ii) acima, bem como as relativas a operações realizadas fora do território da Comunidade; transferências de licenças de exportação; (viii) manipulações usuais realizadas em entrepostos aduaneiros, destinadas a garantir sua conservação ou melhorar a apresentação ou qualidade comercial dos bens¹⁵; e (ix) processamento, incluindo montagem e adaptação de bens, transformação, reparos, incluindo reformas e ajustes e uso¹⁶ realizado em bens de origem estrangeira ainda não importados definitivamente, bem como em bens nacionais, nacionalizados ou comunitários destinados a serem exportados por ou em nome do prestador de serviços ou do cliente não residente no território do Estado.¹⁷

¹⁵ Decreto del Presidente della Republica 43 (Itália), artigo 152.

¹⁶ Decreto del Presidente della Republica 43 (Itália), artigo 176.

¹⁷ Decreto del Presidente della Republica 633 (Itália), artigo 9.

- **Índia:** O artigo 2(da) das Regras de Drawback fazia referência à definição de “insumos-serviços” nas Regras de Crédito CENVAT de 2004. Essas regras, por sua vez, definiam no artigo 2(l) os “insumos-serviços” como quaisquer serviços: (i) utilizados por um provedor de serviço tributável para a provisão de um serviço resultante (*output service*), (ii) utilizados por um produtor, seja direta ou indiretamente, em relação à manufatura ou na manufatura de produtos finais e despacho de produtos finais até o local de remoção, incluindo serviços em relação à instalação, modernização, renovação ou reparação de fábrica, local de provedor de serviço resultante ou escritório relacionado a tal fábrica ou local, publicidade ou promoção de vendas, pesquisa de mercado, armazenagem até o local de remoção, compra de insumos, atividades relacionadas aos negócios, tais como contabilidade, auditoria, financiamento, recrutamento e controle de qualidade, capacitação e treinamento, redes de computadores, ranqueamento de crédito, registro de ação, e segurança, transporte interno de insumos ou bens de capital e transporte externo até o local de remoção.
- **México:** Nos termos do Anexo 3.2.9 ao Decreto INMEX, as seguintes atividades podem ser autorizadas na modalidade INMEX-Serviços: I. abastecimento, armazenagem ou distribuição de mercadorias; II. classificação, inspeção, prova ou verificação de mercadorias; III. operações que não alterem materialmente as características da mercadoria, incluindo envase, lixa, engoma, polimento, pintura, cera, entre outras, IV. Integração de jogos (kits) ou materiais com fins promocionais que acompanhem produtos que se exporte; V. reparação, retrabalho ou manutenção de mercadorias; VI. lavanderia ou repassagem de vestuário; VII. bordado ou impressão de vestuário; VIII. blindagem, modificação ou adaptação de veículo automotor; IX. reciclagem ou estoque de desperdícios; X. desenho ou engenharia de produtos; XI. desenho ou engenharia de software; que inclui, entre outros, desenvolvimento de: (a) software embalado, (b) software de sistema e ferramentas para desenvolvimento de software aplicativo, (c) software aplicativo; XII. serviços apoiados em tecnologia da informação que incluem, entre outros: (a) consultoria de software, (b) manutenção e suporte de sistemas computacionais, (c) análise de sistemas computacionais, (d) desenho de sistemas computacionais, (e) programação de sistemas computacionais, (f) processamento de dados, (g)

desenho, desenvolvimento e administração de bases de dados, (h) implantação e prova de bases de dados, (i) integração de sistemas computacionais, (j) manutenção de sistemas computacionais e processamento de dados, (k) segurança de sistemas computacionais e processamento de dados, (l) análise e gestão de riscos de sistemas computacionais e processamento de dados e (m) capacitação, consultoria e avaliação para o melhoramento da capacidade humana, assecuração de qualidade e processos de empresas do setor de tecnologia da informação; XIII. serviços de subcontratação de processos de negócio baseados em tecnologias da informação, que inclui, entre outros: (a) processos de administração, finanças, contabilidade, cobrança, folha, recursos humanos, jurídicos, controle de produção e análises clínicas, (b) subcontratação de análise, desenho, desenvolvimento, administração, manutenção, provas, segurança, implantação e suporte de sistemas computacionais e processamento de dados e (c) centros de atenção telefônica para apoio remoto (call centers) e XIV. outras atividades.

- **Rússia:** Como visto acima, nos termos do artigo 164(2.6) do Código Tributário da Rússia, os serviços sujeitos à alíquota zero de IVA são os trabalhos envolvendo o processamento de bens sob o regime de processamento interno. Além disso, nos termos do artigo 164(2.7) são sujeitos à alíquota zero os serviços envolvendo a disponibilização de estoque ferroviário móvel (vagões) e contêineres para carregamento ou transporte ferroviário de bens exportados ou *processados*, desde que o ponto de partida e o ponto de chegada estejam na Rússia. Finalmente, nos termos do artigo 164(9) são sujeitos à alíquota zero os serviços de transporte e os auxiliares prestados por transportadores russos envolvendo produtos processados. O Código Tributário não apresenta uma lista de quais serviços seriam considerados como “trabalhos envolvendo o processamento”. Mas, como mínimo, parece possível entender que os serviços em questão dizem respeito às operações de processamento autorizadas, que são, nos termos do artigo 166(1): (1) processamento de bens, (2) manufatura de bens, incluindo montagem, montagem, desmontagem e customização, (3) reparação de bens, incluindo condicionamento, reposição de componentes, *upgrade*, e (4) uso dos bens que facilitam a manufatura dos bens processados ou a tornam mais fácil, mesmo

que esses bens sejam gastos, no todo ou em parte, durante o processamento e desde que em conjunto com uma das operações nos itens 1 a 3 acima. Note-se que o regime não admite operações para (1) garantir a segurança dos bens durante sua preparação para venda e transporte, incluindo embalagem, pré-embalagem e graduação dos bens para evitar a perda de suas características, (2) obtenção de reproduções, criações e alimentação de produtos vivos, incluindo frangos, peixes, crustáceos e moluscos, (3) crescimento de árvores e outras plantas, (4) cópias e disseminações de informação, áudios e vídeos em qualquer tipo de meio, (5) uso dos bens estrangeiros como meios suplementares de equipamentos de processos tecnológicos (como equipamento, maquinário, instrumento) e instrumento ou (6) operações que a Comissão Eurasiática venha a proibir.

Em relação às definições, nota-se uma relativa dispersão entre elas de jurisdição a jurisdição. Todavia, nota-se também predominância de serviços prestados diretamente em relação aos bens exportados (transportes, movimentações, agenciamentos e corretagens) e sobre os bens exportados (o que inclui as operações de manipulação conduzidas em bens sob o regime). As definições do México e da Índia parecem as mais amplas no grupo pesquisado, ao incluírem outros serviços, como desenho ou engenharia de produtos ou software, serviços de tecnologia da informação, capacitação e consultoria (México) e serviços quanto à infraestrutura fabril e administrativa, marketing e vendas, serviços profissionais, de tecnologia de informação e segurança (Índia).

Um possível questionamento diz respeito ao fato de as definições, em geral, não se debruçarem sobre o conceito de “insumo” para determinarem a elegibilidade às desonerações. Uma possível resposta a esse questionamento é o fato de as jurisdições analisadas (exceto pela Índia, que, aliás, define serviços-insumo, conforme ilustrado acima) tributarem o consumo via imposto sobre valor agregado. Vale antecipar que a problemática referente à caracterização de serviços como insumos, no caso de tributos cobrados em elos anteriores da cadeia em relação ao elo exportador, não tem pertinência direta à análise das desonerações no caso de tributos sobre valor agregado. Isso porque, para a desoneração de tributos sobre valor agregado, não é preciso discutir se o serviço

é um insumo para a produção do bem, bastando determinar que o serviço “diz respeito” à produção ou distribuição do bem.¹⁸

Além disso, na prática, em jurisdições com tributação sobre o valor agregado os fornecedores de bens e serviços intermediários às exportações podem se creditar dos montantes tributados em operações anteriores e debitar esses créditos quando do fornecimento ao exportador. Se a não cumulatividade é plena, dado que os fornecedores intermediários não estão em posição de exportação, tendem a não acumular créditos nessas operações. Assim, no cenário de tributação exclusiva pelo valor agregado, a desoneração de tributos em estágios prévios da cadeia parece perder relevância em prol de mecanismos de compensação de créditos. Esse raciocínio também ajuda a explicar o fato de as desonerações em jurisdições com tributação do consumo baseada no valor agregado não buscarem alcançar estágios prévios da cadeia em relação aos exportadores.

5.2. Desonerações a serviços em regimes especiais e tributação sobre o valor agregado

Considerando que todos as jurisdições mencionadas no item 5.1 acima tributam o consumo baseado em tributos sobre o valor agregado, uma segunda conclusão do estudo é que a tributação sobre valor agregado é compatível com a inserção de serviços em regimes aduaneiros especiais para industrialização de bens para exportação.

Relacionado a essa conclusão, cabe notar que a tributação pelo valor agregado tem como possível efeito colateral indesejado a acumulação de créditos por parte de exportadores. Nesse caso, incidem tributos sobre a cadeia de fornecimento, ao passo que a exportação, é isenta, em reconhecimento ao princípio da destinação. Produz-se, então, acumulação de créditos que não são compensados no momento da exportação. Assim, não apenas é possível compatibilizar desonerações sobre serviços com a tributação sobre valor agregado. Na verdade, essa compatibilização é desejada e deve ser incentivada, como forma de manter a neutralidade tributária externa.

¹⁸ Vide discussão no capítulo 6 referente às regras da OMC, especialmente o Anexo I (g), (h) e I (i) e notas de rodapé 58, 60 e 61 do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias.

Cabe contrastar essa preocupação com referência aos Estados Unidos, onde a tributação sobre o consumo é marcada por um tributo sobre vendas no varejo (*sales tax*) e não sobre o valor agregado. O modelo americano evita a oneração de serviços prestados ao longo da cadeia produtiva exportadora, ao concentrar a tributação sobre as vendas para consumo final. Consequentemente, não parece pertinente ao modelo americano a preocupação com desonerações de tributos previamente à exportação. Poder-se-ia especular se essa situação específica possui relação com o avanço dos Estados Unidos como economia de serviços. Contudo, dado que o modelo tributário americano é radicalmente diferente do brasileiro, sua eventual aplicação ao Brasil demandaria uma profunda reformulação, em direção que não parece contemplada no debate sobre a reforma tributária no Brasil.

5.3. Desonerações a serviços para exportações no âmbito da legislação tributária geral

Ao se observar os sistemas de desonerações sobre serviços em modelos de tributação por valor agregado no G-20, percebe-se que, embora muitos integrantes adotem a lógica de servicificação no contexto de regimes aduaneiros especiais para exportação de bens como os de drawback e aperfeiçoamento ativo, um grupo importante opta por soluções no âmbito da legislação tributária de aplicação geral. Cabe ressaltar, todavia, que mesmo entre os países que aplicam desonerações a serviços no contexto de regimes especiais, há aqueles que adotam soluções complementares no âmbito da legislação tributária geral. Nesse sentido, pondera-se que as soluções adotadas em regimes específicos e no regime geral podem ser complementares, ao invés de mutuamente excludentes.

A partir das análises empreendidas, verifica-se que há duas medidas principais que minimizam, no âmbito da legislação tributária de aplicação geral, a preocupação quanto à tributação de serviços em regimes para exportação de bens: (i) desoneração de serviços relacionados a bens exportados, a despeito de os bens estarem sob regime aduaneiro especial e (ii) aplicação de um mecanismo de compensação ou restituição de tributos simples e célere. Em tese, essas medidas podem ser aplicadas de forma combinada ou descombinada. Na prática, parece haver uma tendência em se adotar uma das duas medidas, que são parcialmente equivalentes do ponto de vista funcional. A explicação

para a diferença entre teoria e prática, que pode estar relacionada à busca por simplificação, requer estudos mais específicos.

5.3.1. Via alíquota zero (*zero-rating*)

A primeira medida que minimiza, no âmbito da legislação tributária geral, o impacto da tributação carregada por serviços a bens exportados é a desoneração desses serviços independentemente de os bens serem industrializados sob regime aduaneiro especial. Essa medida evita a acumulação estrutural de créditos por empresas exportadoras demandantes de serviços, promovendo a neutralidade tributária externa. As medidas de desoneração que evitam a acumulação estrutural de créditos podem contemplar contribuintes específicos (exportadores contumazes, por exemplo) ou serviços específicos (destacando-se o grupo de serviços de transporte e serviços auxiliares).

A União Europeia, por exemplo, autoriza os Estados Membros a isentarem do IVA as operações de suprimento de serviços ligados ao negócio de exportação do contribuinte do IVA e executadas por ele ou dirigidas a ele, até o limite do valor das exportações realizadas pelo contribuinte no período de doze meses precedente. Essa medida permite aos exportadores contumazes se beneficiarem de uma exoneração do IVA até o valor correspondente ao período anterior, a ser acertada no momento da declaração.

Por outro lado, a União Europeia obriga os Estados Membros a isentarem do IVA os serviços sobre propriedade móvel adquirida ou importada para posterior remessa ao exterior. Isenção aparentemente similar, aplicável a industrializações por encomenda, pode ser encontrada na legislação Indonésia (e, no âmbito específico do regime de processamento interno, na África do Sul, como já descrito).

Um grupo de serviços associados a exportações bastante visado pelas desonerações é o de serviços de transporte e auxiliares. Esse grupo frequentemente contempla o transporte de bens para exportação e serviços conexos, como os agenciamentos e movimentações auxiliares e seguros correspondentes. Geralmente, a técnica utilizada é a isenção por meio de alíquota zero ao tributo correspondente a esses serviços. A Figura 2 abaixo traz exemplos relevantes encontrados na pesquisa comparada.

Figura 2

Desonerações a transportes e serviços auxiliares em relação a exportações em integrantes do G-20

Jurisdição	Objeto de desoneração
África do Sul	Serviços de transporte de bens a um país de exportação e auxiliares de transporte, desde que prestados pelo mesmo fornecedor do principal e diretamente a não residente e não contribuinte; serviços de seguro e agenciamento do seguro para o transporte.
União Europeia	Serviços, incluindo transportes e atividades acessórias, diretamente ligados com a exportação.
Arábia Saudita	Serviços de transporte de bens e relacionados ao transporte.
Austrália	Transporte internacional de bens, carregamento e manuseio de bens, seguro de transporte, organização de transportes.
México	Transporte internacional de bens por residentes e serviços portuários de carga, descarga, abrigo, armazenagem, custódia, estiva e carregamento dentro dos portos e instalações portuárias, desde que prestados em manobras para exportação de mercadorias.
Rússia	Serviços envolvendo o transporte internacional de bens com ponto de partida ou destino fora do país, incluindo disponibilização de vagões e/ou contêineres e freight forwarding com base em contrato no contexto do arranjo de transporte internacional, incluindo participação na negociação de contratos para compra e venda de bens, preparação de documentos, aceitação e liberação de cargas, entrega e busca de carga, serviços de carregamento e descarregamento, serviços de armazenagem, serviços de informação, preparação e equipagem adicional de meios de transporte, organização de seguro ao frete, pagamento e serviços financeiros e despacho aduaneiro de cargas e meios de transporte, desenvolvimento e aprovação de especificações técnicas para o carregamento e segurança de cargas, rastreamento de carga após vencimento da data de entrega, checagem de completude de expedição de equipamento, remarcação de cargas, manutenção e reparo de contêineres de propósito geral, manutenção de contêineres refrigerados e estocagem de carga nas localidades de armazenagem do forwarder; certos serviços por envolvendo transporte de petróleo, gás natural e eletricidade no contexto de exportação; serviços envolvendo a transferência e estocagem de bens movidos através da fronteira quando os documentos de transporte indicarem um ponto de partida ou destino fora da Rússia, serviços envolvendo a disponibilização de vagões e/ou contêineres por organizações ou empreendedores russos para os fins de carregamento ou transporte ferroviário de produtos exportados ou processados, desde que o ponto de partida e o ponto de destino sejam na Rússia; serviços de navegação interna em relação a bens exportados envolvendo o transporte dos bens dentro da Rússia até o descarregamento ou transferência; serviços prestados por transportadores russos envolvendo o transporte de bens exportados e a remoção de produtos processados e serviços auxiliares mencionados acima que estejam especificados nos documentos de transporte.

Elaboração: Autores. Fonte: Memorandos individualizados (capítulo 9)

5.3.2. Via restituições

A segunda medida a minimizar a preocupação quanto à tributação sobre serviços e seu ônus sobre exportações de bens é a aplicação de um mecanismo de compensação ou restituição de tributos simples e célere. Considerando a situação de exportadores contumazes, cabe enfatizar a importância da restituição (dado que, no caso de exportadores contumazes, não é certo que haverá débitos para compensar os créditos acumulados. Como é sabido, exportadores contumazes tendem a ocupar uma posição de acumulação estrutural de créditos e o acúmulo de créditos lhes prejudica). Um mecanismo de restituição eficaz evita custos elevados de retenção de créditos, minimizando, embora não eliminando, o impacto da tributação sobre o fluxo de caixa de exportadores.

A Figura 3 abaixo traz exemplos de mecanismos de restituição encontrados na pesquisa comparada. Observa-se que, entre os exemplos destacados abaixo, encontram-se integrantes do G-20 que também incorporam serviços a regimes especiais de industrialização para exportação (África do Sul, México e Reino Unido).

De fato, como documenta com maior abrangência a tabela complementar apresentada no Anexo 2, verifica-se que todos os países integrantes do G-20 que incorporam serviços a regimes de industrialização para exportação também oferecem a possibilidade de restituição de tributos aos seus exportadores. Em diversos casos, nota-se que as restituições são aceleradas. Essa constatação reforça, no plano prático, a complementariedade entre regimes de industrialização para exportação, inclusive com a incorporação de serviços cuja tributação onera exportações de bens, e medidas que minimizam o impacto decorrente da acumulação estrutural de créditos por exportadores – o que é o caso dos mecanismos de restituição aqui abordados.

Figura 3

Restituição de créditos acumulados nas exportações em integrantes do G-20

Jurisdição	Periodicidade de declarações	Prazo de restituição
África do Sul	Mensal para empresas com receita tributável anual superior a 30 milhões de rands (aproximadamente 9,3 milhões de reais em junho de 2020) e bimestrais como regra geral – as exceções, que implicam declarações semestrais ou anuais, são limitadas.	Até 21 dias da declaração.
Austrália	Mensal para empresas com receita tributável anual superior a 20 milhões de dólares australianos (aproximadamente 73,7 milhões de reais em junho de 2020) ou para empresas que assim optarem.	Geralmente, até um mês da declaração.
Canadá	Mensal para empresas com receita tributável anual superior a 6 milhões de dólares canadenses (aproximadamente 23,6 milhões de reais em junho de 2020), trimestrais para empresas com receitas tributáveis entre 1,5 e 6 milhões de dólares canadenses, anuais para empresas com receita até 1,5 milhão por ano.	Estimado em até quatro semanas da declaração.
Coreia do Sul	Semestral.	Até 15 dias para exportadores, ou até 30 dias.
Japão	Variável. Empresas cujo montante de tributo no ano anterior esteve entre 4 milhões (aproximadamente BRL 200 mil) 48 milhões de yens (aproximadamente BRL 2,5 milhões) têm três declarações e pagamentos anuais, empresas cujo montante de tributo supere JPY 48 milhões têm declarações e pagamentos mensais.	Geralmente, em um a dois meses da declaração.
México	Mensal.	Até 40 dias úteis do pedido.
Reino Unido	O contribuinte que tenha restituições regulares pode solicitar permissão para submeter declarações mensais de IVA de forma a melhorar o fluxo de caixa.	Geralmente, até 30 dias do pedido.

Elaboração: Autores. Fonte: Memorandos individualizados (capítulo 9) e Anexo 2.

5.4. Conclusão parcial

Os resultados da pesquisa comparada indicam que metade dos integrantes do G-20 (África do Sul, Alemanha, Arábia Saudita, Argentina, França, Itália, México, Reino Unido, Rússia e União Europeia) adota desonerações a serviços no âmbito de regimes de industrialização para exportação de bens. A grande amostra de países que adotam tributação sobre o consumo via valor agregado e medidas de desoneração a serviços no âmbito de regimes especiais para exportação de bens ilustra que a tributação sobre valor

agregado pode (e deve) ser compatibilizada com a inserção de serviços em regimes aduaneiros especiais para industrialização de bens para exportação, dado que a tributação pelo valor agregado tem como efeito colateral indesejado a acumulação de créditos por parte de exportadores.

A conclusão acima é relevante para uma possível reforma de regimes aduaneiros brasileiros no sentido de incorporarem serviços, o que será retomado nas sugestões de políticas para o Brasil, no capítulo 7.

Por outro lado, em sistemas de tributação sobre valor agregado, dada a não cumulatividade da tributação, o acúmulo de créditos é uma situação atinente aos exportadores e não aos fornecedores intermediários (inclusive de serviços) da cadeia de exportação. Logo, parece reduzida a preocupação com resíduos tributários ao longo da cadeia exportadora no contexto de regimes de tributação por valor agregado. Essa constatação pode ajudar a explicar porque não foram encontrados, entre os serviços elegíveis a desonerações, serviços evidentemente prestados em estágios prévios ao elo exportador das cadeias produtivas.

Essa conclusão também pode ser relevante ao Brasil, uma vez que a tributação brasileira é parcialmente cumulativa e parcialmente não cumulativa sobre valor agregado. Nesse caso, a previsão de desonerações a serviços apresenta desafios peculiares, cuja discussão será retomada nos capítulos 6 e 7.

Diversos integrantes do G-20 adotam soluções complementares no âmbito da legislação tributária em geral e no âmbito da legislação aduaneira (por exemplo, África do Sul, União Europeia, Arábia Saudita, México, Rússia). Nesses casos, medidas de desoneração para certos serviços relacionados a exportação, dentre os quais se destacam serviços de transporte e auxiliares, convivem com medidas específicas no âmbito dos regimes aduaneiros que, por exemplo, desoneram os serviços de processamento propriamente ditos, prestados a exportadores.

Além disso, todos os países do G-20 que incorporam serviços a regimes aduaneiros especiais de industrialização da amostra analisada, sendo que todos são países com

tributação do consumo via valor agregado, preveem também restituições de tributos além da simples compensação. Essa constatação reforça, no plano prático, a ideia de complementariedade entre regimes de industrialização para exportação e mecanismos previstos no arcabouço tributário, no âmbito de sistemas sobre valor agregado.

Outros países não adotam medidas de desoneração a serviços especificamente em conexão com regime aduaneiros, mas promovem, no âmbito da legislação tributária geral, desonerações a industrialização por encomenda, tal como a Indonésia, desonerações a serviços de transporte e acessórios, caso da Austrália, e medidas de restituição acelerada para créditos acumulados, casos de Austrália, Canadá e Japão.

De forma, geral, conclui-se que as grandes economias do mundo, representadas no G-20, atuam no sentido de fazer cumprir o “princípio da destinação” no que se refere a serviços para a produção e comercialização de bens exportados. No que se refere ao elo exportador da cadeia, abre-se mão da arrecadação tributária sobre serviços tomados por exportadores na origem ou local de prestação ou fruição do resultado imediato, considerando-se que tais serviços são equiparáveis a serviços exportados, dada a destinação dos bens ao exterior pelo exportador. Já em relação a elos anteriores da cadeia, trabalha-se sobretudo com a noção de não-cumulatividade.

A orientação acima apreende a noção crescentemente refletida na literatura econômica de que serviços agregam valor significativo a exportações de bens e de que a competitividade e produtividade dos serviços é determinante do sucesso do setor manufatureiro e exportador dos países. Essa orientação é relevante às discussões sobre reforma tributária no Brasil, ao apontar que a tributação do consumo exclusivamente via valor agregado, combinada com medidas de prevenção e remediação do acúmulo de créditos por exportadores, corresponde a uma prática internacional generalizada.¹⁹

¹⁹ A grande exceção a essa prática parece ser os Estados Unidos. De todo modo, não se está a dizer, aqui, que esse é o único caminho possível e nem que resolveria todos os desafios de competitividade que assolam a economia brasileira, devendo as conclusões alcançadas serem lidas no contexto do objeto do estudo.

6. Elegibilidade à desoneração dos tributos que oneram serviços à luz das regras da OMC

A possibilidade de desoneração de serviços associados a bens para exportação encontra limites jurídicos nas regras sobre subsídios da OMC. Diante disso, este capítulo analisa brevemente a elegibilidade à desoneração de tributos geralmente incidentes sobre a prestação de serviços domésticos e importados, no âmbito de regimes especiais brasileiros.

De forma geral, a tributação carregada por prestações de serviços no Brasil compreende o ISS ou ICMS, PIS e COFINS, IRPJ e CSLL. Já no caso de serviços importados, de forma geral a tributação compreende o IOF, CIDE-remessas, IR na fonte, ISS ou ICMS, PIS e COFINS. Além disso, de forma específica e dentro da relação entre serviços e bens, cabe lembrar que o AFRMM incide sobre o frete e a manipulação da carga e outras despesas de qualquer natureza pertinentes ao transporte. A viabilidade da desoneração de cada um dos tributos identificados acima é brevemente discutida a seguir, exceto no caso do AFRMM, que já está contemplado no regime de drawback.²⁰ Preliminarmente, cabe contextualizar as principais regras aplicáveis.

6.1. Visão geral sobre as regras aplicáveis

As regras sobre subsídios da OMC podem limitar a desoneração de serviços associados a bens submetidos a regimes especiais de industrialização para exportação. Cabe lembrar que as regras da OMC não constituem apenas obrigações do Brasil no plano internacional. Elas também fazem parte do ordenamento jurídico nacional por força do Decreto 1355/1995, que incorporou ao direito brasileiro os resultados da Rodada Uruguaí de negociações comerciais.

Em relação aos instrumentos legais pertinentes, de forma imediata aplica-se o Acordo Geral sobre Comércio de Serviços (*General Agreement on Trade in Services*, GATS). Entretanto, o GATS por si só não parece impor restrição prática à desoneração de tributos aplicáveis a serviços no âmbito de regimes especiais de industrialização de bens para

²⁰ Lei 10893/2004, arts. 14, V e 15.

exportação. Afinal, o artigo XV do GATS, que trata de subsídios, expressa que os Membros da OMC deverão entrar em negociações para desenvolver disciplinas que evitem os efeitos de subsídios para o comércio de serviços. Assim, não há um regramento significativo quanto a subsídios sobre serviços.²¹

Diante dessa constatação, poder-se-ia defender a existência de um vácuo, que corresponderia a uma reserva de soberania no que se refere à capacidade de subsidiar prestações de serviços nos modos de prestação de serviços cobertos pelo GATS. Por outro lado, no caso da desoneração de serviços associados a bens para exportação, as regras sobre subsídios dispostas no Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (*Agreement on Subsidies and Countervailing Measures, ASCM*) são aplicáveis e mais restritivas do que as do GATS.

A aplicação do ASCM decorre do fato de que esse Acordo disciplina contribuições financeiras no território de um Membro da OMC que confirmam benefício. Ora, um subsídio para a prestação de serviços associados a bens exportados pode conferir benefícios à exportação dos bens exportados. Essa situação atrai a aplicação do ASCM a subsídios conferidos em relação a serviços – que inclusive são expressamente mencionados em certas disposições do ASCM, muito embora o ASCM seja um Acordo sobre bens.

Basicamente, o ASCM proíbe contribuições financeiras sob a forma de receita não auferida (*revenue foregone*) que resulte em benefício ao recipiente,²² sempre que a contribuição seja à exportação ou condicionada ao uso de bens domésticos. Entretanto, o ASCM permite a desoneração promovida em regimes de industrialização para

²¹ Além disso, o artigo XVII do GATS, que dispõe sobre a obrigação de tratamento nacional, é condicionado à lista positiva de compromissos de cada Membro da OMC. Considerando que a lista brasileira conta com poucos compromissos específicos, conclui-se que o Brasil possui significativo espaço de manobra quanto à política para serviços em si.

²² Segundo precedentes do Órgão de Solução de Controvérsias da OMC, a contribuição financeira não precisa ser conferida ao beneficiário/recipiente do subsídio, bastando que seja possível verificar que a contribuição produza uma situação melhor para este beneficiário/recipiente em relação à situação sem a contribuição. Ver, por exemplo, Relatório do Painel, *Brazil – Aircraft (Article 21.5 – Canada II)*, paras. 5.27-5.28, Relatório do Painel, *Canada – Aircraft Credits and Guarantees*, para. 7.229. No caso de subsídios a insumos que possivelmente beneficiam os produtos a jusante produzidos por partes não relacionadas, o Órgão de Apelação adotou raciocínio similar. Ver, por exemplo, Relatório do Órgão de Apelação, *United States – Softwood Lumber IV*, paras. 142-143.

exportação, desde que limitada à tributação cobrada na cadeia de bens similares para o mercado interno.²³

A linha entre a proibição e a permissão acima pode ser tênue. Um painel recente, no caso *EU-PET (Pakistan)*, referiu-se a essa linha, no contexto de regimes de drawback, como o “princípio da remissão em excesso” (*excess remissions principle*). Por esse princípio, a contribuição financeira que caracteriza o subsídio será determinada pela existência e o montante do excesso de desoneração concedido ao produto exportado. Esse excesso de desoneração é calculado a partir da tributação carregada pelo produto similar destinado ao consumo doméstico. Logo, se não há excesso, não há subsídio.²⁴

Cabe esclarecer que, segundo o relatório do Órgão de Apelação no mesmo *EU – PET (Pakistan)*, a comparação entre a tributação carregada pelo produto exportado e o similar doméstico se dá pela análise das regras de tributação aplicadas pelo país em questão aos recipientes do alegado subsídio e as regras de tributação aplicadas pelo mesmo país em questão a contribuintes em situação comparável que não sejam recipientes do subsídio.²⁵ Aplicando esse raciocínio ao caso de regimes aduaneiros especiais, pode-se considerar que a comparação seria entre a sujeição à tributação dos beneficiários do regime versus não beneficiários do regime, ou entre a tributação carregada pelos bens sob o regime versus a tributação carregada pelos bens fora do regime.

Além disso, nem todos os tributos são passíveis de desoneração. De forma geral, o ASCM consagra o “princípio da destinação” ao determinar que tributos carregados pelos bens sejam passíveis de desoneração (ou seja, devem ser cobrados na destinação dos bens), diferentemente dos tributos sobre rendas. Nessa linha, o Anexo I (e) ao ASCM expressamente inclui na lista ilustrativa de subsídios à exportação a remissão ou diferimento parcial ou completo de tributos diretos ou encargos relacionados ao bem-

²³ ASCM, arts. 1 e 3, Anexos I, II e III.

²⁴ Relatório do Painel, *EU – PET (Pakistan)*, paras. 7.36, 7.37 e 7.56. O Órgão de Apelação confirmou o raciocínio do painel, vide Relatório do Órgão de Apelação, *EU – PET (Pakistan)*, para. 5.134.

²⁵ Relatório do Órgão de Apelação, *EU – PET (Pakistan)*, para. 5.97. Ver também, por exemplo, Relatório do Órgão de Apelação, *Brazil – Taxation*, paras. 5.205-5.210.

estar social pagos ou a pagar por empresas industriais ou comerciais, especificamente relacionado a exportações.

Em contraste, três regras permitem a desoneração da tributação carregada por bens exportados em sintonia com o princípio da destinação, pelo qual os tributos que recaiam sobre a produção e o consumo devem incidir no local de destino e não na origem dos produtos. Em primeiro lugar, o Anexo I (g) ao ASCM permite a isenção ou remissão²⁶ dos tributos indiretos a respeito da produção e distribuição de bens exportados, até o limite da tributação indireta dos bens similares vendidos para consumo doméstico. No caso de tributos sobre valor agregado, a nota de rodapé 60 ao ASCM esclarece que essa regra é a que trata de forma exclusiva do problema de remissão excessiva de tributos sobre valor agregado. Assim, no caso de tributos sobre valor agregado, as desonerações são permitidas a despeito da discussão sobre o uso ou consumo dos serviços e da natureza dos serviços, desde que eles se deem “a respeito da produção e distribuição de bens exportados”. Essa é a razão pela qual se antecipou, no Capítulo 5 acima, que a tributação sobre valor agregado não requer uma definição de serviços-insumo e torna mais simples a administração de desonerações a serviços no contexto de bens para exportação.

Em segundo lugar, o Anexo I (h) ao ASCM admite a isenção, remissão ou diferimento de tributos cumulativos em estágios prévios sobre bens e serviços usados na produção de bens exportados até o limite da tributação sobre bens e serviços usados na produção de bens similares vendidos para consumo doméstico, desde que a tributação seja sobre insumos consumidos na produção do produto exportado (com tolerância normal a perdas).²⁷ O Anexo I (h) também dispõe que ele será interpretado de acordo com as diretrizes para o consumo de insumos no processo produtivo contidas no Anexo II ao ASCM. Porém, o conceito de insumos consumidos no processo produtivo é objeto de

²⁶ Remissão, nos termos da nota de rodapé 58 ao ASCM, inclui a restituição ou o desconto de tributos.

²⁷ O Anexo I (h) dispõe que este item será interpretado de acordo com as diretrizes para o consumo de insumos no processo produtivo contidas no Anexo II. O conceito de insumos consumidos no processo produtivo é objeto de discussões não resolvidas na OMC (vide, por exemplo, documento G/SCM/34, 3 de agosto de 2001) e não é claro como o Anexo II aplicar-se-ia a serviços, porém. Note-se que a Nota de Rodapé 61 ao Anexo II, parece indicar que esse Anexo se restringe a insumos “fisicamente incorporados” e o parágrafo II.3 reza que deve-se considerar insumos fisicamente incorporados aqueles usados na produção e “fisicamente presentes” no produto exportado, ainda que não necessariamente na mesma forma. Esse requisito não parece se adequar facilmente à característica de intangibilidade dos serviços.

discussões não resolvidas na OMC²⁸ e o Anexo II ao ASCM parece não se aplicar a serviços, por tratar exclusivamente de bens.²⁹ Diante desses fatos, tem-se que a análise da aplicação do Anexo I (h) a serviços apresenta significativos desafios.

Esses desafios são particularmente relevantes no caso brasileiro. Pois, diferentemente de outros integrantes do G-20, a tributação do consumo no Brasil marca-se por tributos cumulativos (que não são sobre valor agregado e, portanto, não estão sob a égide da nota de rodapé 60 mencionada acima) que, quando em estágios prévios ao elo exportador, parecem requerer sua incorporação física na produção dos bens exportados. Se interpretado literalmente, esse requisito pode ser um limitador de desonerações de tributação não cumulativa referente a serviços prestados em estágios prévios ao elo exportador, já que serviços nem sempre se prestam à “incorporação física” na produção.

Contudo, cabe notar que o Anexo I (h) ao ASCM autoriza a isenção, remissão ou diferimento de tributos cumulativos em estágios prévios sobre bens e serviços *usados* na produção de bens exportados até o limite da tributação sobre bens e serviços usados na produção de bens similares vendidos para consumo doméstico, e ainda, tendo em conta que o Anexo II ao ASCM se aplica a insumos consumidos (o que não necessariamente é sinônimo de insumos *usados*). Além disso, o Anexo II parece focado exclusivamente em bens. Desse ponto de vista, parece defensável considerar que os serviços *usados* na produção de bens exportados são passíveis de desoneração, ainda que não estejam fisicamente incorporados a tais bens.

Em terceiro lugar, o Anexo I (i) ao ASCM permite a remissão ou *drawback*³⁰ de encargos sobre a importação até o limite do imposto sobre insumos importados e consumidos na produção do produto exportado (com tolerância normal a perdas). A remissão desses encargos também está sujeita às diretrizes do Anexo II sobre consumo de insumos no

²⁸ Vide, por exemplo, documento G/SCM/34, 3 de agosto de 2001.

²⁹ O Anexo II trata de Diretrizes sobre o Consumo de Insumos no Processo Produtivo. A nota de Rodapé 61 ao Anexo II ao ASCM parece indicar que este Anexo se restringe a insumos fisicamente incorporados e o parágrafo II.3 dispõe que se deve considerar insumos fisicamente incorporados aqueles usados na produção e fisicamente presentes no produto exportado, ainda que não necessariamente na mesma forma. Este requisito não parece se adequar facilmente à característica de intangibilidade dos serviços.

³⁰ Remissão ou *drawback*, nos termos da nota de rodapé 58 ao ASCM, inclui a isenção ou diferimento parcial ou completo de encargos de importação.

processo produtivo, além de estar sujeita ao Anexo III sobre sistemas de drawback substituição.³¹ Desse modo, a análise da aplicação do Anexo I (i) a serviços também apresentar significativos desafios, por razões similares às apresentadas para a análise do Anexo I (h).

Cabe destacar que, no caso do Anexo I (i), há vinculação explícita ao *consumo* do insumo na produção (e não apenas ao uso), diferentemente dos requisitos do Anexo I (h). Ao se restringir mais claramente à noção de insumo consumido, o texto do Anexo I (i) parece indicar que essa disposição foi redigida com foco exclusivo em tributos sobre bens (e, portanto, encargos sobre a importação de bens-insumos). Ao mesmo tempo, como se verá a seguir, o texto da nota de rodapé 58 ao ASCM não limita a definição de encargos sobre importações a importações de bens.³² Consequentemente, parece defensável considerar que o Anexo I (i) também autoriza a desoneração de tributos carregados por serviços, desde que se possa estabelecer que os serviços são consumidos na produção. De todo modo, diante dessa exigência do consumo, pode-se dizer que o Anexo I (i) apresenta a hipótese mais restrita de desoneração entre as disciplinas do ASCM referentes a regimes de drawback (isto é, o Anexo I, (g), (h) e (i)).

Depreende-se das regras brevemente apresentadas acima que os conceitos de (i) tributos diretos, (ii) encargos sobre a importação, (iii) tributos indiretos e (iv) tributos cumulativos em estágios prévios são essenciais para se analisar a possibilidade da desoneração de um dado tributo no âmbito dos regimes especiais de industrialização para exportação. Esses conceitos são objeto da nota de rodapé 58 ao ASCM:

- (i) Tributos diretos (*direct taxes*) são conceituados como tributos (*taxes*) sobre salários, lucros, juros, aluguéis, royalties e todas outras formas de renda, e tributos sobre a propriedade de bens imóveis. E, como visto acima, tributos

³¹ Assim como o Anexo II, o Anexo III parece se aplicar apenas a insumos consumidos.

³² Caso a definição de encargos sobre importações na nota de rodapé 58 ao ASCM não se aplique a serviços, ter-se-á uma situação em que os encargos sobre importações de serviços serão tributos indiretos, dado o caráter residual do conceito de tributos indiretos, conforme discutido adiante. Nessa hipótese, as desonerações sobre serviços serão relativamente facilitadas, dado que o Anexo I (i) parece a mais restritiva das hipóteses de desoneração em regimes de drawback.

diretos não são passíveis de desoneração em conexão com exportações (Anexo I (e) ao ASCM).

- (ii) Encargos sobre a importação (*import charges*) consistem em tarifas, direitos e outros encargos fiscais não enumerados em outros pontos que sejam cobrados sobre importações. E, como visto acima, encargos sobre a importação carregados por serviços seriam passíveis de desoneração desde que os serviços sejam consumidos na produção do bem exportado (Anexo I (i) ao ASCM).
- (iii) Tributos indiretos (*indirect taxes*) significam tributos seletivos, sobre vendas, faturamento, valor agregado, franquias, selo, transferência, estoques e equipamentos, tributos de fronteira e todos tributos além dos tributos diretos e encargos sobre a importação – ou seja o conceito é residual em relação a (i) e (ii) acima. E, como visto acima, tributos indiretos carregados por serviços são passíveis de desoneração desde que os serviços de deem a respeito da produção e distribuição dos bens exportados (Anexo I (g) ao ASCM).
- (iv) Tributos indiretos de estágio prévio (*prior stage indirect taxes*) são os cobrados sobre bens e serviços usados direta ou indiretamente para se fazer um produto e tributos indiretos cumulativos (*cumulative indirect taxes*) são tributos em estágios múltiplos cobrados quando inexistente mecanismo para o crédito subsequente do tributo se os bens ou serviços sujeitos ao tributo em um estágio da produção forem usados em um estágio sucessivo da produção. E, como visto acima, tributos indiretos de estágio prévio carregados por serviços são passíveis de desoneração desde que os serviços de deem a respeito da produção e distribuição dos bens exportados (Anexo I (g) ao ASCM), já os tributos indiretos cumulativos são passíveis de desoneração desde que os serviços sejam usados direta ou indiretamente na produção de bens exportados (Anexo I (h) ao ASCM).

Dados os conceitos acima, é possível analisar a elegibilidade, em tese, de cada tributo aplicável a serviços à desoneração nos regimes especiais de industrialização para exportação de bens. Cabe ressaltar que não é possível garantir que as conclusões aqui

apresentadas serão integralmente confirmadas caso as questões sob análise sejam levadas a tribunais domésticos ou à OMC. As conclusões aqui apresentadas baseiam-se no julgamento dos autores do estudo, tendo em vista as disposições do ASCM e as premissas acima. Cabe notar, ainda, que os precedentes do Órgão de Solução de Controvérsias da OMC sobre a discussão aqui empreendida são rarefeitos e que a complexidade da legislação tributária brasileira dificulta a caracterização das espécies de tributos à luz dos conceitos da nota de rodapé 58.

6.2. ISS

O ISS, incidente sobre a prestação de serviços³³ a alíquotas entre 2% e 5%,³⁴ seria elegível para inclusão em regimes aduaneiros especiais de industrialização para exportação. O ISS poderia ser caracterizado como um imposto indireto no sentido do Anexo I (g) do ASCM, considerando que a definição de tributos indiretos é residual em relação à definição de tributos diretos e de encargos sobre importação e que as duas últimas definições não se aplicam ao ISS. Nessa linha, o ISS pode, em tese, ser isentado ou remido para a produção e distribuição do produto exportado, até o nível cobrado na produção e distribuição de um bem similar para consumo interno.

Além disso, o ISS sobre serviços consumidos na cadeia de produção de bem exportado pode ser caracterizado como tributo cumulativo sobre serviço consumido na produção para exportação, no sentido do Anexo I (h) ao ASCM. Como visto acima, tributos de estágio prévio são cobrados sobre bens e *serviços* (caso do ISS) *usados direta e indiretamente* na produção do produto e tributos indiretos cumulativos em estágios múltiplos são cobrados quando inexistente mecanismo para o crédito subsequente do tributo (caso do ISS), se os bens ou serviços sujeitos ao tributo em um estágio da produção forem *usados* em um estágio sucessivo da produção. Nessa hipótese, permitir-se-ia a desoneração do ISS sobre serviço usado direta ou indiretamente na produção de um bem que, por sua vez, será consumido no estágio final de produção de bem a ser exportado.

³³ Lei Complementar 116/2003, art. 1º.

³⁴ Lei Complementar 116/2003, art. 8º e 8º-A.

6.3. ICMS

O ICMS incide sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores, sobre prestações onerosas de serviços de comunicação e sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios ou sujeitos ao ISS quando a Lei Complementar 116/2003 expressamente sujeita o fornecimento à incidência do ICMS.³⁵ Portanto, em determinados casos o ICMS se aplica a serviços.

Assim como o ISS, o ICMS seria elegível para inclusão em regimes aduaneiros especiais de industrialização para exportação.³⁶ O ICMS pode ser caracterizado como um imposto indireto no sentido do Anexo I (g) do ASCM, tratando-se de imposto sobre valor agregado. Assim, o ICMS, quando aplicável a serviços relacionados a bem exportado, pode, em tese, ser isentado ou remido para a produção e distribuição do produto exportado, até o nível cobrado na produção e distribuição de um bem similar para consumo interno.

6.4. PIS e COFINS

PIS e COFINS (PIS/COFINS) são contribuições sujeitas a um regime dual, cumulativo ou não cumulativo, a depender do setor e do regime aplicável ao contribuinte. No regime não cumulativo, dada sua incidência sobre a receita auferida (inclusive sobre serviços)³⁷ e sua mecânica inspirada na técnica de tributação sobre valor agregado,³⁸ entende-se que PIS/COFINS seriam elegíveis para inclusão em regimes aduaneiros especiais de industrialização para exportação sob a égide do Anexo I (g) do ASCM. Isso já ocorre, aliás, no caso do PIS/COFINS sobre receita em relação à venda de bens, quando em regime não cumulativo. O mesmo fundamento permitiria a inclusão do PIS/COFINS sobre serviços para a produção e distribuição de bens. Nessa linha, o PIS e a COFINS podem, em tese,

³⁵ Lei Complementar 97/1996, art. 1º.

³⁶ Para certos casos, o ICMS já está inserido no regime de drawback, porém, limitado a mercadorias importadas e consumidas e empregadas no processo de industrialização de produto a ser exportado. Vide Convênio ICMS 27/1990.

³⁷ Lei 10833/2003, art. 1º; Lei 10637/2002, art. 1º.

³⁸ Lei 10833/2003, art. 3º, I e II, Lei 10637/2002, art. 3º, I e II.

ser isentados ou remidos para a produção e distribuição do produto exportado, até o nível cobrado na produção e distribuição de um bem similar para consumo interno.

Os casos de PIS-importação e COFINS-importação³⁹ (PIS/COFINS-importação) seguiriam a mesma lógica, entendendo se tratar de ajuste tarifário fronteiro referente à tributação interna (*border tax adjustment*). Alternativamente, a disposição aplicável seria o Anexo I (i), caracterizando-se PIS/COFINS-importação como encargos sobre a importação. Porém, cabe ressaltar que essa caracterização colocaria o PIS/COFINS-importação como tributos cobrados em excesso aos compromissos do Brasil na OMC, no contexto do artigo II:1 do GATT, sempre que incidissem sobre bens. Portanto, a posição a ser firmada pelo Brasil parece ser no sentido de que se aplicaria o Anexo I (g) ao PIS/COFINS-importação, não o Anexo I (i).

Já no regime cumulativo,⁴⁰ PIS/COFINS sobre serviços consumidos na cadeia de produção de bem exportado seriam caracterizáveis como tributos cumulativos sobre a receita (faturamento), decorrente de serviço consumido na produção para exportação, no sentido do Anexo I (h) ao ASCM. Nessa hipótese, permitir-se-ia a desoneração do PIS/COFINS sobre serviço consumido na produção de um bem que, por sua vez, será consumido no estágio final de produção de bem a ser exportado.

Cabe notar que a discussão sobre a possível desoneração do PIS/COFINS seria facilitada e simplificada caso essas contribuições, no contexto de uma reforma tributária, fossem reunidas em um único tributo exclusivamente sobre valor agregado. Tal medida definiria o Anexo I (g) do ASCM como a disciplina aplicável à desoneração do PIS/COFINS no âmbito de regimes especiais e eliminaria as dúvidas relacionadas à possível aplicação do Anexo I (i) (PIS/COFINS-importação) e (h) (PIS e COFINS cumulativos) ao ASCM.

³⁹ Lei 10865/2004, art. 1º.

⁴⁰ Lei 9718/1998, arts. 2º e 3º.

6.5. IOF-câmbio

O IOF-câmbio, que incide sobre operações de câmbio⁴¹ referentes ao pagamento por serviços prestados do estrangeiro à alíquota de 0,38% do montante em moeda nacional correspondente,⁴² em tese, também seria elegível para inclusão em regimes aduaneiros especiais de industrialização para exportação. Embora a caracterização do IOF seja incerta, é possível considerar que não se trata de tributo direto no sentido da nota de rodapé 58 ao ASCM. Como não se trata de tributo direto, a possibilidade de desoneração se afirma.

Ainda assim, a caracterização do IOF à luz da nota de rodapé 58 ao ASCM continua sendo um exercício complexo. Considerando que se trata de tributo incidente sobre a disponibilização de moeda estrangeira para o pagamento de serviço prestado do exterior, parece razoável considerar que o IOF é um outro encargo fiscal sobre a importação, o que atrairia a aplicação do Anexo I (i) ao ASCM. Nesse caso, o IOF seria passível de desoneração em regimes aduaneiros especiais para industrialização de bens para exportação no sentido do Anexo I (i) ao ASCM. Permitir-se-ia, assim, a remissão ou *drawback* do IOF até o limite do imposto aplicado ao câmbio referente a serviços importados e consumidos na produção do produto exportado.

Em tese, o IOF-câmbio também poderia ser desonerado no caso de serviços importados e consumidos na produção de produtos intermediários que sejam, por sua vez, consumidos na produção do produto exportado. Porém, essa hipótese exigiria o rastreamento da cadeia produtiva de forma a determinar que os serviços importados fossem consumidos na produção do produto exportado. Dada a alíquota aplicável ao IOF-câmbio (0,38%), essa medida provavelmente seria mais custosa do que o benefício da desoneração de IOF-câmbio.

6.6. IRPJ e IR-fonte e CSLL

O IRPJ (doméstico ou retido na fonte, no caso de importações de serviços) e a CSLL seriam, na dicção da nota de rodapé 58, tributos diretos, já que tributam a renda. Como

⁴¹ Lei 8894/1994, art. 5º, Decreto 6306/2007, art. 2º, II.

⁴² Decreto 6306/2007, arts. 14, 15-B e 16.

visto acima, o Anexo I (e) ao ASCM expressamente inclui na lista ilustrativa de subsídios à exportação a remissão ou diferimento parcial ou completo de tributos diretos ou encargos relacionados ao bem-estar social pagos ou a pagar por empresas industriais ou comerciais, especificamente relacionado a exportações. Assim, a inclusão do IRPJ (doméstico ou retido na fonte no caso de importações de serviços) e da CSLL entre os tributos desonerados em regimes especiais parece ser vedada pela normativa multilateral.

6.7. CIDE-remessas

A CIDE-remessas é uma contribuição incidente sobre os valores correspondentes a remuneração, a domiciliados ao exterior, por licenças de uso ou aquisição de conhecimentos tecnológicos, contratos de licenciamento de tecnologia (relativos a exploração de patentes ou uso de marcas e fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica).⁴³ Considerando essas características, a qualificação da CIDE-remessas à luz dos conceitos na nota de rodapé 58 é incerta.

Por um lado, a CIDE-remessas incide sobre a remessa de valores a título de cessão e licença de exploração de patentes e cessão e licença de uso de marcas.⁴⁴ Nesse caso, a CIDE-remessas aparentemente se caracterizaria como tributo sobre royalties, consistindo em tributo direto nos termos da nota de rodapé 58. Sob esse prisma, a CIDE-remessas não seria elegível a inclusão em regimes aduaneiros especiais para industrialização de bens, à luz do Anexo I (e) ao ASCM.

Embora a CIDE-remessas seja um dos principais responsáveis pelo ônus tributário sobre serviços prestados do exterior em conexão com bens processados exportados, cabe destacar que a elevada carga tributária e complexidade da tributação brasileira em comparação a outros membros da OMC não parece oferecer, por si só, justificativa plausível à luz do ASCM para desonerações no âmbito de regimes especiais. Nesse sentido, em relação aos itens (e) a (i) do Anexo I ao ASCM, o painel do caso *Brazil - Aircraft*, entendeu não haver “indício de que uma vantagem tributária não constituiria um

⁴³ Lei 10168/2000, art. 2º.

⁴⁴ Decreto 4195/2002, art. 10, IV e V.

subsídio à exportação simplesmente porque reduziu o ônus tributário sobre do exportador a um nível comparável ao de outros concorrentes internacionais.”⁴⁵

Por outro lado, a CIDE-remessas incide sobre a remessa de valores a título de fornecimento de tecnologia, prestação de assistência técnica, serviços de assistência técnica, serviços técnicos especializados, serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes,⁴⁶ ou seja, sobre serviços prestados do exterior. Nesse caso, a CIDE-remessas poderia ser caracterizada como um encargo sobre a importação do serviço – um encargo fiscal não enumerado em outros pontos e que é cobrado sobre importações. Nessa hipótese, a CIDE-remessas poderia ser isentada ou remida até o limite do imposto sobre serviços importados e consumidos na produção do produto exportado, nos termos do Anexo I (i) ao ASCM. Além disso, na mesma hipótese, a CIDE-remessas poderia ser desonerada no caso de serviços importados e consumidos na produção de produtos intermediários que sejam, por sua vez, consumidos na produção do produto exportado.

Em tese, a CIDE-remessas também poderia ser desonerada no caso de serviços importados e consumidos na produção de produtos intermediários que sejam, por sua vez, consumidos na produção do produto exportado. Essa hipótese exigiria o rastreamento da cadeia produtiva de forma a determinar que os serviços importados fossem consumidos na produção do produto exportado. Porém, dada a alíquota aplicável (10%), essa medida provavelmente seria viável em termos de custo-benefício.

Em conclusão, a CIDE-remessas parece se caracterizar parcialmente como tributo elegível e parcialmente como tributo não elegível a desoneração no âmbito de regimes especiais.

6.8. Conclusão parcial

Em conclusão deste capítulo, a Figura 4 resume as conclusões sobre elegibilidade a desonerações no âmbito de regime especiais dos tributos analisados e os fundamentos para tanto com base nas disposições do Anexo I do ASCM.

⁴⁵ Relatório do Painel, *Brazil – Aircraft*, para. 7.25.

⁴⁶ Decreto 4195/2002, art. 10, I, II e III.

Figura 4

Elegibilidade da tributação sobre serviços a desonerações

Tributo	Elegível em tese?	Fundamento
ISS	Sim	ASCM, Anexo I (g), Anexo I (h)
ICMS	Sim	ASCM, Anexo I (g)
PIS/COFINS	Sim	Regime não cumulativo: ASCM: Anexo I (g) Importação: ASCM, Anexo I (g), alternativamente, Anexo I (i) Regime cumulativo: ASCM, Anexo I (h)
IOF-câmbio	Sim	ASCM, Anexo I (i)
IR/IR-fonte/CSLL	Não	ASCM, Anexo I (e)
CIDE-remessas	Talvez parcialmente e	Não elegível: Cessão de propriedade intelectual: ASCM, Anexo I (e) Talvez e parcialmente elegível: Serviços prestados do exterior: ASCM, Anexo I (i)

Elaboração: Autores.

Dado que a tributação de serviços no Brasil compreende tributos cumulativos e não cumulativos e encargos à importação, é importante notar que, em relação a tributos não cumulativos e encargos sobre a importação, faz-se necessário estabelecer a vinculação entre a utilização (tributos cumulativos) ou consumo (encargos à importação) dos serviços na produção. Essa vinculação por tipo de serviço parece ser um exercício de difícil implementação prática, dada a intangibilidade dos serviços. Diante dessa realidade, desonerações a tributos cumulativos (ISS em estágios prévios, PIS e COFINS cumulativos em estágios prévios) e encargos sobre importação (IOF-câmbio, CIDE-remessas) pareceriam plausíveis apenas no âmbito de regimes especiais com significativo grau de complexidade e customização quanto aos serviços envolvidos.

No plano geral, uma reforma tributária sobre o consumo que trabalhasse com a convergência de toda a tributação para o valor agregado tornaria significativamente mais simples a administração de desonerações a tributos carregados por serviços a

exportações de bens. Nesse caso, seria mais plausível a adoção de medidas de desoneração na legislação geral e no âmbito de regimes especiais menos complexos e mais horizontais à luz das regras da OMC. Esse raciocínio tem em vista a maior latitude das desonerações de tributos sobre valor agregado no ASCM (Anexo I(g)), em relação aos tributos cumulativos (Anexo I(h)) e encargos sobre importação (Anexo I (i)).

Diante do exposto, pode-se dizer que o sucesso na possível incorporação de desonerações a serviços em regimes de industrialização para exportação no Brasil seria facilitado pelo prosseguimento da reforma tributária. A combinação da convergência da tributação em torno da noção de valor agregado com a incorporação de desonerações a serviços em regimes de industrialização para exportação parece o melhor caminho razoavelmente possível à disposição do Brasil.

7. Sugestões de políticas públicas para o Brasil

Na literatura sobre transformação econômica estrutural, tem-se referido ao fenômeno do aumento na relação entre setores de serviços e não-serviços, notadamente manufatura, como o processo de “servicificação”. Embora o termo não tenha sempre uma definição precisa, ele reflete o fato de que setores além de serviços têm cada vez mais se utilizado de serviços. A servicificação é tridimensional: (i) usa-se cada vez mais serviços como insumo para a produção de bens (aumento do valor agregado de serviços em bens); (ii) há uma mudança no sentido de as empresas manufatureiras incorporarem atividades de serviços, dedicando mais recursos a funções atreladas a serviços (como P&D, design, distribuição e logística, marketing e vendas e pós-venda); e (iii) há uma convergência e uma simbiose entre bens e serviços, de forma que os “produtos” se transformam em “pacotes de bens e serviços” e passam a desafiar a dicotomia tradicional entre essas duas categorias.⁴⁷

Nesse cenário, a disputa por investimentos em atividades produtivas e a própria inserção internacional dos países é significativamente baseada na competitividade e produtividade dos serviços. Em um estudo econômico, foi encontrado que a baixa produtividade de serviços e a falta de “catch-up” explicam experiências de redução de velocidade, estagnação e declínio na produtividade relativa (geral) observada entre países.⁴⁸

A competitividade é determinada, entre outros fatores, pelo ambiente regulatório e tributário. De fato, a melhoria do ambiente regulatório e tributário para serviços parece essencial para o desenvolvimento econômico e industrial brasileiro e para o fomento das exportações. E a crescente inter-relação entre bens e serviços requer uma abordagem integrada dos setores econômicos, de forma a permitir que os benefícios recíprocos das atividades floresçam e se reforcem mutuamente.

⁴⁷ NATIONAL BOARD OF TRADE (2016), The Servicification of EU manufacturing. Building Competitiveness in the Internal Market, National Board of Trade, Sweden.

⁴⁸ DUARTE, M.; RESTUCCIA, D. (2010), ‘The Role of the Structural Transformation in Aggregate Productivity’, The Quarterly Journal of Economics 125(1). pp. 129-173.

As sugestões deste Relatório Final podem ser lidas nesse contexto. Exceto por uma limitada inclusão do AFRMM⁴⁹ e não obstante a quantidade, magnitude e cumulatividade dos tributos sobre serviços que agregam valor às exportações de bens,⁵⁰ o Brasil não contempla em seus regimes aduaneiros especiais para exportação qualquer desoneração a serviços, sejam nacionais ou prestados do exterior. Como já exposto, essa situação contrasta com a de um grupo representativo de economias do G-20, que desoneram serviços em seus regimes aduaneiros especiais e na legislação geral.

Além disso, considerando as pesquisas empreendidas e cujos resultados o capítulo 5 sintetiza, confirma-se a ideia de “sabedoria convencional” segundo a qual o regime tributário brasileiro sobre exportações apresenta complexidade, cumulatividade e dificuldade de compensações ou restituições atípicas em relação aos outros integrantes do G-20. Se parece fato que apenas uma reforma mais ampla poderia simplificar de forma relevante o sistema tributário brasileiro, a desoneração da tributação de serviços no âmbito de regimes aduaneiros para industrialização e exportação de bens poderia promover maior neutralidade tributária externa. Por essa via, já seria possível aumentar a competitividade das exportações brasileiras de bens manufaturados.

Cabe notar que diversos países com modelos simplificados de tributação do consumo via valor agregado incluem serviços em seus regimes aduaneiros especiais. Ou seja, na prática o modelo de Imposto sobre Valor Agregado ou Imposto sobre Bens e Serviços não é excludente em relação à existência e utilização de regimes aduaneiros especiais. Pode-se dizer que precisamente porque o sistema de tributação pelo valor agregado tende a produzir uma acumulação de crédito por exportadores e condiciona grandes exportadores a serem acumuladores estruturais de crédito, países que adotam esse sistema também adotam medidas que previnam e remedeiem essa acumulação de crédito. Como ilustram os memorandos de pesquisa no capítulo 9, o grupo de jurisdições com tributação sobre valor agregado que incorporam desonerações a serviços inclui da

⁴⁹ Vide nota 6 supra.

⁵⁰ Segundo estudo em elaboração pela CNI, serviços respondem por 26% do valor da produção das cadeias exportadoras brasileiras e a tributação dos serviços alcança aproximadamente 60% do valor líquido dos serviços importados e entre 6% e 17% do valor líquido dos serviços locais. CNI (2020), A Importância dos Serviços para Indústria: Propostas para um Novo Regime, apresentação disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=-bZjCnNqHM0>, acesso em 22 de agosto de 2020.

União Europeia à Arábia Saudita e do México à Rússia, representando economias de perfis bastante diferentes entre si.

No caso brasileiro, é relevante apreender que a tributação relativa a serviços prestados ao longo da cadeia produtiva exportadora não se faz apenas sobre o valor agregado e se dá a partir de múltiplos tributos sob competência de diferentes entes federados. Essa situação produz uma complexidade consideravelmente maior do que a tipicamente observada em outros países e torna mais difícil, mas talvez mais necessária, a previsão de desonerações a serviços em regimes aduaneiros especiais.

Ademais, como já visto, as disciplinas do ASCM impõem mais restrições a desonerações tributárias no caso de tributos cumulativos e encargos à importação do que no caso de tributos sobre valor agregado. Na contramão dessa ordem de preferência, o sistema brasileiro evoluiu no sentido de tributar significativamente os serviços de forma cumulativa (ISS, PIS/COFINS cumulativo) e encargos sobre importação (CIDE-remessas, IOF). Paradoxalmente, além de tornar mais premente a necessidade de desonerações, o sistema tributário brasileiro as torna menos praticáveis e mais desafiadoras – especialmente quando cotejado com as regras da OMC. Essa situação é particularmente desafiadora para cadeias de produção mais longas, as que, muitas vezes, produzem bens com maior valor agregado e estão na fronteira tecnológica.

Considerando o exposto e a pesquisa internacional realizada, são sugeridas medidas que desonerem serviços adicionados a bens processados para exportação. O objetivo das sugestões apresentadas a seguir seria promover a competitividade internacional das exportações de bens, no contexto em que outras grandes economias já abraçam a lógica de servicificação em regimes aduaneiros e na legislação tributária.

7.1. Sugestões gerais: vinculação entre serviços e exportações e desonerações via regime aduaneiro para exportação

Considerando o princípio da remissão em excesso que o capítulo 6 apresenta, um elemento mínimo para a compatibilidade ao ASCM de desonerações a serviços no âmbito de regimes especiais é que o serviço em questão diga respeito à produção e distribuição de bens exportados. Esse elemento mínimo é aceito no caso de desonerações no

contexto da tributação sobre valor agregado, ao que corresponderia o ICMS e o PIS/COFINS em regime não cumulativo e PIS/COFINS-importação na presente configuração do sistema tributário brasileiro. Portanto, as sugestões gerais aqui apresentadas se aplicam a esses tributos na configuração atual. De qualquer forma, considerando a perspectiva de uma reforma tributária simplificadora da tributação do consumo com foco no valor agregado, as sugestões gerais aqui apresentadas têm potencial de aplicação mais amplo.

A medida da vinculação do serviço à produção e distribuição permite garantir a correspondência entre a desoneração concedida e a relação do serviço em questão com a exportação. Sugestivamente, a medida da vinculação entre o serviço e a exportação poderia ter como balizas iniciais: (i) o tipo do serviço, (ii) o tomador e destinatário do serviço, ou (iii) o local da prestação do serviço. Alguns exemplos com base na prática internacional auxiliam a visualização dos critérios ora sugeridos. No que concerne o tipo do serviço, por exemplo, o frete, movimentações portuárias e seguros para exportação, bem como serviços de prospecção e venda prestados por representante no exterior seriam exclusiva e diretamente relacionados a exportações. A despeito do tomador e destinatário do serviço (fabricante, vendedor, representante, intermediário) e independentemente do local de prestação, tais serviços se vinculam à exportação e fariam jus a desonerações. Já quanto ao critério do tomador e destinatário do serviço, todos os serviços prestados a uma unidade de processamento de carne 100% exportadora, ou a uma empresa exclusivamente exportadora seriam, pela característica do tomador e destinatário, exclusivamente relacionados a exportações. Finalmente, no que se refere ao local da prestação do serviço, serviços prestados exclusivamente no local de processamento ou armazenagem para exportação, por exemplo, seriam exclusivamente relacionados a exportações.

Nas hipóteses listadas acima, a vinculação entre os serviços e exportações de bens seria integral. Logo, pareceria desnecessário determinar a taxa de utilização do serviço à exportação e poderia ser presumida a elegibilidade do serviço à desoneração. Nesses cenários, a desoneração poderia se dar tanto no plano da legislação geral quanto no plano de regimes aduaneiros especiais. A primeira solução parece ser mais simples e direta, ao passo que a segunda solução seria mais específica e possivelmente facilitaria o

controle do recurso às desonerações. Por outro lado, pondera-se que a utilização da segunda opção tenderia a limitar o número de beneficiários, pois os regimes especiais podem beneficiar um grupo menor de atores. Lembra-se que, conforme resume a Figura 2 supra, diversos países isentam a tributação de serviços de transporte para exportação e auxiliares da tributação sobre valor agregado no plano da legislação geral. Já no caso de serviços prestados em locais de processamento de exportações, a União Europeia autoriza a isenção. Em relação a empresas 100% exportadoras, a África do Sul e a Indonésia isentam serviços para industrialização por encomenda e exportação, situação que comporta analogia com a situação de exportadores exclusivos.

Por sua vez, haverá muitos casos em que o tipo do serviço, o tomador e destinatário dos serviços e o local da prestação não permitirão estabelecer uma vinculação direta e completa à exportação. Nesses casos, torna-se necessário estabelecer a ligação entre o serviço e a exportação e calcular a relação entre eles, de forma a que a desoneração corresponda à tributação sobre os serviços relacionados à exportação e evite remissão em excesso. Não é trivial garantir a equivalência entre a desoneração concedida e a efetiva da tributação indireta de serviços carregada, em última instância, pelo produto similar doméstico comercializado no mercado interno. Em qualquer caso, o cálculo da relação entre tributação carregada pelo produto exportado e pelo produto doméstico deve discernir a taxa de utilização ou retorno (*rate of yield*) dos serviços para produção ou distribuição para exportação.

O desafio mais agudo parece ser garantir a ausência de remissão em excesso no caso da modalidade suspensão de tributos indiretos carregados por serviços a exportações. Dada a intangibilidade dos serviços, pode ser difícil atribuir *ex ante* um dado serviço a um dado valor ou quantidade exportada. Cabe considerar, contudo, que caso o regime de suspensão se sujeite à cobrança de juros sobre a receita diferida pelo governo na hipótese em que a exportação não seja realizada,⁵¹ pode-se calcular a equivalência entre os serviços desonerados e sua correspondente tributação em momento posterior às exportações. Nessa hipótese, o cálculo da taxa de retorno poderia ser feito após a

⁵¹ Presumivelmente os juros correspondentes a operações de financiamento da dívida pública (taxa SELIC), já que essa taxa representaria o custo de oportunidade do governo ao abrir mão da arrecadação no momento da ocorrência do fato gerador dos tributos. Nesse caso, entende-se que não haveria “contribuição financeira” do governo, já que a receita diferida seria coletada, com juros, em momento posterior.

exportação e as vendas domésticas às quais o serviço se vincule. Isso permitiria, em tese, estabelecer a equivalência entre a desoneração e o valor ou volume exportado, evitando remissão em excesso.

A .

Figura 5 abaixo resume as sugestões gerais discutidas acima à luz das regras sobre subsídios discutidas no capítulo 6. Em tese, todas as modalidades de desoneração (isenção, suspensão, restituição) seriam passíveis de utilização no contexto de regimes especiais.

Figura 5

Tipo de serviço, tomador do serviço, local de prestação, fundamento e instrumento da desoneração

Tipo de serviço	Tomador e destinatário	Local de prestação	Fundamento da desoneração (ASCM)	Instrumento da desoneração (Nacional)
Exclusiva e diretamente prestado em relação a exportações	Todos (exportadores fabricantes ou não e representantes ou intermediários)	Todos	Anexo I (g)	Legislação geral ou Regime especial ⁵²
Todos	Empresa 100% exportadora.	Todos	Anexo I (g)	Regime especial
Todos	Beneficiário do regime especial	Locais de processamento ou armazenagem para exportação	Anexo I (g)	Regime especial
Parcialmente prestado em relação a exportações (produção)	Beneficiário do regime especial	Todos	Anexo I (g)	Regime especial
Parcialmente prestado em relação a exportações (distribuição)	Beneficiário do regime especial	Todos	Anexo I (g)	Regime especial

⁵² No caso do regime especial, o tomador e destinatário do serviço seria o beneficiário do regime especial, ou estaria nele previsto

Elaboração: Autores.

Para os tributos cumulativos (na configuração atual, ISS e PIS e COFINS cumulativos em elos da cadeia anteriores ao exportador), recorda-se que seria necessário, como mínimo, estabelecer que o serviço em questão é usado direta ou indiretamente na produção do bem. Nesse caso, seria importante ao regime especial relacionar os prestadores de serviço nos elos anteriores da cadeia, estabelecer o uso do serviço em relação à produção do bem exportado e a taxa de retorno do serviço proporcionalizada para as exportações, de forma a garantir a ausência de remissões em excesso. A figura 6 abaixo resume esse cenário.

Figura 6

Tipo de serviço, tomador do serviço, local de prestação, fundamento e instrumento da desoneração

Tipo de serviço	Tomador e destinatário	Local de prestação	Fundamento da desoneração (ASCM)	Instrumento da desoneração (Nacional)
Todos, desde que usados direta ou indiretamente na produção	Todos	Todos	Anexo I (h)	Regime especial

Elaboração: Autores.

Finalmente, para os encargos sobre importação (na configuração atual, IOF-câmbio e a CIDE-remessas sobre serviços), recorda-se que seria necessário, como mínimo, estabelecer que o serviço em questão é consumido na produção do bem. Nesse caso, seria importante ao regime especial relacionar os prestadores de serviço a todos os elos da cadeia, estabelecer o consumo do serviço em relação à produção do bem exportado e a taxa de retorno do serviço proporcionalizada para as exportações, de forma a garantir a ausência de remissões em excesso. A figura 7 resume o cenário.

Figura 7

Tipo de serviço, tomador do serviço, local de prestação, fundamento e instrumento da desoneração

Tipo de serviço	Tomador e destinatário	Local de prestação	Fundamento da desoneração (ASCM)	Instrumento da desoneração (Nacional)
Todos, desde que consumidos na produção	Todos	Todos	Anexo I (i)	Regime especial

Elaboração: Autores.

7.2. Sugestão 1: Drawback e serviços

O regime de drawback prevê desoneração (suspensão, isenção e, com menor relevância prática, restituição)⁵³ de tributos na aquisição no mercado interno ou na importação, de forma combinada ou não, de mercadoria para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado. A suspensão ou isenção aplica-se também: (i) às aquisições no mercado interno ou importações realizadas por fabricantes intermediários, para industrialização de produto intermediário a ser diretamente fornecido a empresas industriais exportadoras, para emprego ou consumo na industrialização de produto final destinado à exportação; e (ii) às operações de reparo, criação, cultivo ou atividade extrativista de produto a ser exportado.⁵⁴ Nesses termos, pode-se considerar que o regime de drawback brasileiro corresponde ao que, na nomenclatura internacional, comumente se considera regime de processamento interno ou aperfeiçoamento ativo.⁵⁵

Na modalidade suspensão, são adquiridos insumos sem recolhimento de tributos, mediante compromisso de exportação, pelo beneficiário, de produtos industrializados utilizando os insumos desonerados. No caso da isenção, a desoneração se aplica à

⁵³ Segundo a Receita Federal, o drawback de restituição praticamente não é mais utilizado. Vide BRASIL, Receita Federal, Drawback.

⁵⁴ Portaria SECEX 44/2020. arts. 2º e 48, § 1º.

⁵⁵ Em diversos países e na nota de rodapé 59 ao ASCM, o termo drawback é utilizado para descrever regimes de remissão e diferimento de encargos relacionados à importação. No Brasil, o termo é utilizado em acepção ampla para caracterizar o regime de industrialização para exportação.

aquisição de mercadorias equivalentes, em reposição àquelas utilizadas em industrialização de produto previamente exportado. A empresa industrializa insumos, fabrica o produto a eles vinculado, exporta o produto e solicita drawback isenção na aquisição de insumos, para reposição de estoque.

A industrialização corresponde a qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo. Porém, ainda que a industrialização se refira a *operações*, os tributos desonerados pelo regime limitam-se às *mercadorias* empregadas, não abrangendo qualquer das operações realizadas, nem os serviços prestados para promover ou viabilizar tais operações.⁵⁶ Nesse sentido, os tributos abrangidos pelo regime de drawback são o Imposto de Importação, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), PIS e COFINS (inclusive importações),⁵⁷ exclusivamente no que se refere às aquisições de mercadorias.

Nos moldes de políticas implementadas em dez integrantes do G-20, sugere-se a inserção de desonerações a serviços no regime de drawback. Tal poderia se dar, em linha com o cenário da Figura 5: (i) pela previsão de uma lista de serviços exclusiva e diretamente conectados a exportações, cuja prestação direta a tomador e destinatário beneficiário do regime seria suspensa, sujeita a restituição, ou isenta de ISS, ICMS e PIS/COFINS em qualquer regime,⁵⁸ (ii) pela previsão de que serviços prestados a beneficiário do regime 100% exportador, ou em local dedicado exclusivamente a exportações seriam elegíveis a suspensão, isenção ou restituição de ISS, ICMS e PIS/COFINS em qualquer regime, (iii) pela previsão de método de cálculo para determinar a taxa de retorno de serviços parcialmente relacionados à produção e distribuição de bens exportados, cuja prestação direta a tomador e destinatário beneficiário do regime seria suspensa, sujeita a restituição, ou isenta na proporção da relação com bens exportados, para o ISS, ICMS e PIS/COFINS em qualquer regime.

⁵⁶ Exceto pelo AFRMM, vide nota 6 supra.

⁵⁷ Lei 11945/2009, art. 12, Lei 12350/2010, art. 31.

⁵⁸ As listas de serviços elegíveis a desonerações no âmbito de regimes especiais apresentada no capítulo 5 poderia ser utilizada como referência.

A desoneração também poderia, em tese, abarcar PIS/COFINS não cumulativos e PIS/COFINS-importação ao longo de toda a cadeia de serviços prestados em relação com a exportação, nas modalidades suspensão, isenção e restituição para “serviços intermediários”. Porém, além de parecer administrativamente complexa, essa hipótese perde relevância ao se ter em conta que a ausência de cumulatividade dessas contribuições já evitaria a oneração da cadeia exportadora.

Quanto ao ISS em estágios prévios e PIS/COFINS cumulativo carregados por serviços, a desoneração também poderia alcançá-los, desonerando “serviços intermediários”, restrito à hipótese de uso dos serviços na produção do bem exportado. Nesse caso, seria importante estabelecer que o serviço em questão é usado direta ou indiretamente na produção do bem e em qual proporção, em linha com o cenário ilustrado na Figura 6 acima.

Finalmente, para o IOF-câmbio e CIDE-remessas, em qualquer estágio, a desoneração poderia incluí-los desde que se estabeleça que o serviço em questão é consumido na produção do bem, em linha com o cenário da Figura 7.

Tendo em vista que leis ordinárias fundamentam a suspensão de PIS/COFINS e PIS/COFINS-importação no regime de drawback,⁵⁹ e que o fundamento do IOF-câmbio e da CIDE-remessas também é a legislação ordinária, a inserção desses tributos federais carregados por serviços e onerosos a bens no regime de drawback dependeria de alteração da legislação federal ordinária. Cabe lembrar que, considerando a natureza dual da CIDE-remessas (que pode ser considerada parcialmente como encargo sobre a importação e parcialmente como tributo direto), a inclusão deste tributo demandaria uma especificação das hipóteses de desoneração. Tal desoneração seria vinculada à caracterização da CIDE-remessas como encargo sobre a importação (e não como tributo direto), reduzindo o risco de violação às regras da OMC. Ademais, nos casos do IOF-câmbio, em que as alíquotas e incidência são estabelecidas em Decreto,⁶⁰ e da CIDE-remessas, a inclusão também poderia ser realizada por este meio. Por outro lado, no caso do ISS, disciplinado em Lei Complementar, a inclusão dependeria de legislação

⁵⁹ Lei 11945/2009, Lei 12350/2010.

⁶⁰ Decreto 6306/2007.

complementar.⁶¹ Finalmente, no caso do ICMS, a inclusão no regime de drawback demandaria Emenda Constitucional ou previsão nas respectivas legislações estaduais.

O regime de drawback pode ser considerado como o principal regime brasileiro de aperfeiçoamento ativo para exportações. Segundo informações transmitidas pela SECEX, em 2019, USD 49,1 bilhões em valor de exportações brasileiras se deram no âmbito do regime, o que equivale a 21,8% das exportações totais. A representatividade do drawback o coloca no centro da agenda de promoção das exportações brasileiras, inclusive em relação à incorporação de uma lógica de servicificação. A importância da expansão do drawback e a incorporação de desonerações a serviços no regime permanecerá mesmo que se implemente uma reforma tributária que consolide a tributação do consumo pelo valor agregado.

7.3. Sugestão 2: RECOF, RECOF-sped e serviços

O Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado (RECOF) e o Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado do Sistema Público de Escrituração Digital (RECOF-Sped) permitem à empresa beneficiária importação ou aquisição no mercado interno de mercadorias a serem submetidas a operações de industrialização de produtos destinados à exportação ou ao mercado interno, com suspensão do pagamento de tributos federais.⁶² Podem ser admitidos no regime, ainda: (i) produtos e suas partes ou peças, inclusive usadas, para testes de performance, resistência ou funcionamento, ou para utilização no desenvolvimento de outros produtos; (ii) produtos estrangeiros ou nacionais, inclusive usados, e suas partes e peças, para submissão a operações de renovação, manufatura, acondicionamento, manutenção ou reparo; e (iii) matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem a serem utilizados nas operações descritas nos itens (i) e (ii) acima.⁶³ Parte da mercadoria admitida no regime

⁶¹ Lei Complementar 166/2003.

⁶² Instrução Normativa 1291/2012, art. 1º, Instrução Normativa 1612/2016, art. 2º, caput.

⁶³ Instrução Normativa 1291/2012, art. 2º, Instrução Normativa 1612/2016, art. 2º.

pode ser despachada para consumo no estado em que foi importada ou adquirida no mercado interno, ou depois de submetida a processo de industrialização.⁶⁴

As operações de industrialização em referência são: montagem, transformação, beneficiamento, acondicionamento e reacondicionamento. Assim como no caso do drawback, ainda que a industrialização se refira a *operações*, os tributos suspensos limitam-se aos carregados pelas *mercadorias*, não abarcando qualquer das operações realizadas, nem os serviços prestados para promover ou viabilizar tais operações. Nesse sentido, os tributos abrangidos pelo regime de drawback são o Imposto de Importação, IPI, PIS e COFINS (inclusive importação),⁶⁵ exclusivamente no que se refere às aquisições de mercadorias. Em certos casos, no âmbito estadual, é possível suspender também o ICMS (por exemplo São Paulo, Paraná e, no Rio de Janeiro, o ICMS pode ser suspenso para empresas do setor aeronáutico).

Nos moldes de políticas implementadas em dez integrantes do G-20, sugere-se a inserção de desonerações a serviços no RECOF e RECOF-sped. Tal poderia se dar a partir das mesmas previsões sugeridas quanto ao regime de drawback na seção 7.2 acima.

Considerando que o RECOF e o RECOF-sped são disciplinados por Instruções Normativas a partir da legislação federal ordinária que permite a instituição de regimes especiais por Regulamento,⁶⁶ a suspensão de tributos federais carregados por serviços por meio desses regimes poderia se dar diretamente por Regulamento. Para o ISS, a inclusão dependeria de legislação complementar.⁶⁷ Para o ICMS, a inclusão demandaria Emenda Constitucional ou previsão nas respectivas legislações estaduais.

Segundo informações disponibilizadas publicadas pela Receita Federal, o RECOF e o RECOF-sped responderam por aproximadamente USD 12 bilhões em importações e exportações em 2019.⁶⁸ Assim, embora sejam significativos, os valores movimentados

⁶⁴ Instrução Normativa 1291/2012, art. 29; Instrução Normativa 1612/2016, art. 23.

⁶⁵ Lei 11945/2009, art. 12, Lei 12350/2010, art. 31.

⁶⁶ Decreto-Lei 37/1966, art. 93. Interpreta-se, para os presentes fins, que o art. 93 não discrimina entre bens e serviços.

⁶⁷ Lei Complementar 166/2003.

⁶⁸ Receita Federal, Estatísticas dos Regimes.

sob o RECOF e o RECOF-sped representam cerca de um quarto dos valores movimentados sob o regime de drawback. Além disso, em 26 de agosto de 2020, havia apenas 62 empresas habilitadas nos regimes de RECOF e RECOF-sped.⁶⁹ Diante dessa realidade, reforça-se a importância da sugestão em relação ao regime de drawback. A incorporação de serviços no âmbito do RECOF e RECOF-sped e acompanhada de medidas pela expansão da utilização desses regimes complementaria essa sugestão.

7.4. Sugestão 3: Reestruturação do REINTEGRA

O Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (REINTEGRA) é um programa cujo objetivo ostensivo é “devolver parcial ou integralmente o resíduo tributário remanescente na cadeia de produção de bens.”⁷⁰ Para tanto, os exportadores podem apurar crédito mediante a aplicação de percentual estabelecido pelo Poder Executivo, entre 0,1% e 3%, sobre a receita auferida com a exportação de bens, admitindo-se diferenciação entre bens. Excepcionalmente, a lei autoriza percentuais de reintegração de até 5% em casos justificados, comprovados por estudo ou levantamento.⁷¹ Atualmente, porém, o crédito concedido é de 0,1% para uma extensa lista de bens,⁷² sem qualquer diferenciação.

A apuração de crédito é permitida para bens industrializados no país e cujo custo de insumos seja, em geral, inferior a 40% do preço de exportação.⁷³ Considera-se industrialização as operações de transformação, beneficiamento, montagem e renovação ou recondicionamento.⁷⁴ O crédito do REINTEGRA pode ser compensado ou ressarcido em espécie.⁷⁵

Em relação aos regimes de drawback, RECOF e RECOF-sped, pode-se dizer que, por duas razões, o REINTEGRA atualmente apresenta maior aderência à lógica de servicificação.

⁶⁹ Receita Federal, Lista de Empresas Habilitadas, última atualização em 20 de agosto de 2020.

⁷⁰ Lei 13043/2014, art. 21.

⁷¹ Lei 13043/2014, art. 22.

⁷² Decreto 8415/2015, art. 2º, § 7º, IV.

⁷³ Decreto 8415/2015, Anexo.

⁷⁴ Lei 13043/2014, art. 23.

⁷⁵ Lei 13043/2014, art. 24.

Em primeiro lugar, o programa visa a devolver resíduo tributário remanescente na *cadeia de produção* de bens, sem diferenciar os tributos carregados por bens ou serviços na cadeia. Em segundo lugar, o REINTEGRA pode se aplicar à industrialização por encomenda (que caracteriza prestação de serviços), caso em que a pessoa jurídica encomendante pode aproveitar-se do programa.⁷⁶

Na pesquisa realizada, foram encontradas ilustrações de programas similares em forma e função ao REINTEGRA. Os países que estipulam esses regimes são Argentina (regime de reintegração) e China (regime de desconto de IVA, *VAT rebate*). O regime argentino menciona expressamente que a restituição serve também para a tributação sobre serviços, ao passo que o regime chinês não menciona esse aspecto. Ademais, o regime de drawback da Índia aplicado até 2017, também possuía estrutura similar ao REINTEGRA, com a devolução de valores a partir de percentual dos preços FOB de exportação e previsão expressa de restituições referentes a insumos-serviços. Entretanto, conforme discutem os memorandos de pesquisa para Argentina, China e Índia, a aderência desses regimes de restituição de tributos para exportadores levanta questionamentos à luz das regras da OMC.

O principal questionamento quanto à compatibilidade de regimes de restituição parece ser o estabelecimento de percentuais de restituição sem relação comprovada com o resíduo tributário efetivamente acumulado ao longo da cadeia exportadora e ausência de controles específicos sobre a restituição de forma a garantir que ela se limita à tributação referente ao produto similar doméstico comercializado no mercado interno. Essas características indicam uma possível negligência desses regimes em relação ao princípio da remissão em excesso, tal como refletido no Anexo I (g), (h) e (i) ao ASCM.

O próprio REINTEGRA, ao se basear, desde sua instituição, em uma mesma alíquota de restituição, pode dar azo às críticas que outros regimes do tipo têm recebido. Como é sabido, o Departamento de Comércio dos Estados Unidos (DoC) já decidiu que o REINTEGRA constituiria subsídio sujeito a medidas compensatórias sob a forma de receita não auferida condicionada à performance exportadora. Além disso, o DoC decidiu que o

⁷⁶ Lei 13043/2014, art. 28.

governo brasileiro não possuía um sistema para confirmar quais insumos eram consumidos na produção dos produtos exportados e em que quantidades, nem para confirmar quais tributos indiretos recaíam sobre esses insumos.⁷⁷ Por isso, o DoC concluiu que todo o montante da remissão sob o REINTEGRA constituía benefício aos exportadores brasileiros.

Embora o DoC tenha por política considerar todo o montante da remissão como benefício ao recipiente, cabe lembrar que essa política tampouco parece se alinhar ao princípio da remissão em excesso. Conforme já explicado, o princípio da remissão em excesso obrigaria a autoridade investigadora a avaliar se, apesar de não haver controle sobre a tributação desonerada em relação à operação doméstica comparável, efetivamente há ou não excesso de desoneração. Em contraste, os Estados Unidos têm por prática concluir que, se não há controle sobre a tributação desonerada, toda a desoneração corresponde ao excesso de remissão.

Dessa perspectiva, sem prejuízo da influência prática da posição de autoridades investigadoras de defesa comercial em relação ao REINTEGRA, é possível sugerir a inclusão de tributos carregados por serviços no programa, desde que respeitado o princípio da (não) remissão em excesso. Para tanto, duas alternativas parecem plausíveis.

Primeiramente, vale destacar que é importante estabelecer a taxa de retorno de serviços tributados, seguindo os cenários apontados para cada espécie de tributo conforme discutem as seções 7.1 e 7.2 acima, de forma a calcular a relação entre a tributação carregada pelo insumo quando o bem final é vendido no mercado interno e quando o bem final é exportado. Como o REINTEGRA é um regime de restituição, essa relação poderia ser calculada *a posteriori* para um dado período, a pedido do beneficiário e mediante comprovação. Nessa hipótese, o mecanismo seria similar ao drawback na modalidade restituição. Admitidamente, se a forma de cálculo da taxa de retorno for idêntica para o REINTEGRA e para o drawback restituição, poder-se-ia objetar que o REINTEGRA se mostraria redundante (e, logo, desnecessário).

⁷⁷ Ver, por exemplo, USDOC, Issues and Decision Memorandum for the Final Determination in the Countervailing Duty Investigation of Certain Hot-Rolled Steel Flat Products from Brazil, 4 de agosto de 2016, caso C-351-846.

Outra possibilidade que reduziria os riscos de violação às regras da OMC seria comprovar *ex ante*, para os grupos de bens exportados mais relevantes (e mais sujeitos a medidas compensatórias ou reclamações na OMC), que o montante da restituição garantida é invariavelmente mais baixo do que o montante dos resíduos decorrentes de tributos indiretos (inclusive os cumulativos para os serviços usados na produção do bem exportado) e encargos à importação (para os serviços consumidos na produção do bem exportado).

Para que essa abordagem seja adotada, seria necessário obter evidências de que o regime é desenhado (concebido) para ser um programa de restituição efetivamente parcial, ou ainda obter evidências de que o montante máximo de restituição permitido pelo programa é inferior ao montante de resíduo tributário ao longo das cadeias produtivas em questão. Nessa hipótese, em tese, o princípio da (não) remissão em excesso poderia ser respeitado. Como o limite máximo de tributo restituído corresponderia a um montante inferior ao tributo residualmente acumulado na exportação, não haveria contribuição financeira no sentido das decisões do painel em *EU-PET (Pakistan)*.⁷⁸ Logo, não haveria subsídio, ainda que não seja adotado mecanismo de controle dos insumos utilizados ao longo do processo produtivo.

Para a comprovação da não remissão em excesso, poderiam ser produzidos estudos cientificamente elaborados e pesquisas que sustentassem o argumento acima.⁷⁹ Sob um prisma de aprendizado institucional incremental, vale dizer que, à medida que se desenvolvesse uma experiência brasileira com o drawback restituição incluindo serviços, poder-se-ia também obter evidências empíricas que permitam o desenvolvimento progressivo de um regime de REINTEGRA na linha da segunda alternativa sugerida acima. Note-se que essa razão reforça a importância potencial da sugestão de incorporação de serviços no regime de drawback. Tal incorporação que poderia viabilizar a reunião de informações para uma posterior ampliação da lógica de servicificação via reestruturação

⁷⁸ Vide nota 24 supra.

⁷⁹ Ver, por exemplo, em relação a divisões econômicas, CAVALCANTI, C. (et al), *Cumulatividade Tributária e Competitividade Exportadora no Brasil da Recessão*, RBCE (132), julho, agosto e setembro de 2017, pp. 44-65. Provavelmente, mais estudos seriam necessários para estabelecer a acumulação de tributos ao longo de cadeias específicas de produtos. Por outro lado, à luz do princípio da remissão em excesso, o ônus de estabelecer a remissão em excesso recairia sobre autoridades investigadoras.

do REINTEGRA. O aprendizado sobre processos produtivos e coeficientes de utilização de bens e serviços via drawback talvez permita a reestruturação do REINTEGRA de forma calibrada em relação ao acúmulo de resíduos tributários.

7.5. Sugestão 4: Suspensão da CBS e restituição de créditos no PL 3887/2020

Embora a incorporação da lógica de servicificação na produção de bens para exportação possa se dar no ecossistema tributário atual, a simplificação do sistema seria um passo facilitador também para a implementação de desonerações da tributação de serviços para a cadeia produtiva exportadora, em linha com importante amostra de integrantes do G-20. Como argumentado acima, a adoção de um verdadeiro regime de tributação sobre valor agregado, com eliminação de tributos cumulativos e encargos à importação, atrairia a aplicação do Anexo I (g) ao ASCM e ampliaria a margem para desonerações a serviços que digam respeito a produção e distribuição de bens exportados.

Nesse sentido, faz-se referência às discussões sobre reforma tributária, com foco no Projeto de Lei (PL) 3887/2020, apresentado pelo Poder Executivo em 17 de julho de 2020, que tem um objetivo eminentemente simplificador. O PL 3887/2020 propõe a fusão de PIS e COFINS (cumulativo e não cumulativo) e PIS-importação e COFINS-importação em uma nova Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). A CBS teria as características de um tributo sobre valor adicionado e simplificaria a tributação federal, aproximando o Brasil de padrões prevalentes no plano internacional.⁸⁰ Pela proposta, a CBS incidirá sobre a receita decorrente do faturamento empresarial, entendida como as operações realizadas com bens e serviços em sentido amplo,⁸¹ mas não incidirá sobre as exportações, assegurada a apropriação dos créditos a elas vinculados.⁸² Assim, em princípio, a CBS tornaria mais efetivo o princípio da destinação, cuja aplicação é prejudicada na atual configuração do PIS e COFINS, dentre outros fatores, por discussões quanto ao conceito de insumo e pela significância do regime não cumulativo.⁸³

⁸⁰ Exposição de Motivos 00274/2020 ME.

⁸¹ Exposição de Motivos 00274/2020 ME e PL 3887/2020, art. 2º.

⁸² PL 3887/2020, art. 2º, § 2º e art. 9º.

⁸³ Nos termos da Exposição de Motivos 00274/2020 ME: “7. Além do alinhamento da CBS a um tributo sobre valor adicionado de base ampla, a não cumulatividade será plena, garantindo neutralidade da tributação na organização

Sem embargo, cabe lembrar que, assim como ocorre em qualquer sistema de tributação sobre valor agregado, as exportações produzirão créditos que poderão se acumular. Se é verdade que o sistema de ampla creditação reduz os custos de contencioso e custos de controle em relação à interpretação sobre o enquadramento em regimes especiais,⁸⁴ também é verdade que ele não elimina a importância dos regimes especiais (de suspensão e isenção) como promotores de neutralidade ao prevenir a acumulação de créditos. Como confirma a pesquisa comparada, é comum a previsão de regimes aduaneiros especiais em países com tributação sobre valor agregado e há significativa inclusão de tributos carregados por serviços nos regimes para industrialização de bens para exportação.

O PL 3887/2020 prevê, nos termos do artigo 81, que:

Art. 81. A suspensão do pagamento do Imposto de Importação ou do Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado à Importação em decorrência da aplicação de regimes aduaneiros especiais também implica a suspensão do pagamento da CBS.

Parágrafo único. As normas relativas aos regimes aduaneiros especiais aplicam-se, no que couber, à CBS.

Considerando as referências ao Imposto de Importação e ao IPI, o caput do artigo 81 parece restringir as hipóteses de suspensão da CBS aos bens. Em contraste, o parágrafo único do artigo 81 parece deixar aberto a que as normas relativas aos regimes aduaneiros, ao incorporarem tributos carregados por serviços no sentido discutido neste Relatório, apliquem-se também à CBS.

Diante das dúvidas interpretativas que o cotejo do caput com o parágrafo único do artigo 81 do PL 3887/2020 pode produzir, sugere-se o reconhecimento expresso da

da atividade econômica. Todo e qualquer crédito vinculado à atividade empresarial poderá ser descontado da CBS devida e os créditos acumulados serão devolvidos.”

⁸⁴ Nos termos da Exposição de Motivos 00274/2020 ME: “10. Diferentemente das regras atualmente vigentes, os créditos acumulados da CBS poderão ser compensados com outros tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB, ou ressarcidos. Por essa razão, tornam-se desnecessárias hipóteses de suspensão, diferimento e desonerações de operações com ativos imobilizados ou bens importados aplicados em outros que serão exportados. Essa simplificação mitiga divergências de interpretação sobre o enquadramento em regimes especiais, que resulta em redução de contencioso e de custos de controle.”

possibilidade de suspensões da CBS também quanto aos serviços. Esse reconhecimento seria importante para a efetivação da lógica de servicificação no contexto de aplicação da CBS. Além disso, ele estaria alinhado à prática de diversos integrantes do G-20 em seus regimes de industrialização para exportação, que incluem suspensões a tributos sobre serviços.

Cabe, ainda, enfatizar a importância de um mecanismo simples e célere de restituição de créditos de CBS acumulados, como forma de reduzir os custos de capital de exportadores. O PL 3887/2020 estabelece que “os créditos da CBS serão apropriados e utilizados pelo seu valor nominal, vedadas atualizações”⁸⁵ e que os créditos “apropriados em cada período de apuração serão descontados da CBS incidente sobre as operações ocorridas no mesmo período.”⁸⁶ Essa disposição parece ser positiva no sentido de minimizar os problemas decorrentes da cumulatividade do PIS/COFINS e da falta de segurança quanto ao aproveitamento de créditos de PIS/COFINS mesmo no regime não cumulativo, relacionada, por exemplo, a discussões sobre o conceito de insumo.

Por outro lado, essa disposição não resolve a situação de exportadores colocados em posição de acumuladores de crédito. Embora o PL 388/2020 preveja que “eventual excedente de créditos em determinado período de apuração” possa “ser utilizado nos períodos de apuração subsequentes”⁸⁷ e em até cinco anos,⁸⁸ empresas exportadoras acumuladoras de crédito poderão incorrer custos significativos de capital caso a compensação e restituição de créditos não se dê aceleradamente.

O PL 3887/2020 autoriza a compensação e solicitação de ressarcimento de créditos existentes ao término do trimestre-calendário.⁸⁹ Porém, o texto do PL não estipula os prazos e procedimentos para restituição, nem a ordem de preferência entre compensações e restituições. Diante do custo de capital aos acumuladores de crédito, que é potencializado pela vedação a atualizações no valor nominal de apropriação do

⁸⁵ PL 3887/2020, art. 12.

⁸⁶ PL 3887/2020, art. 13.

⁸⁷ PL 3887/2020, art. 13, parágrafo único.

⁸⁸ PL 3887/2020, art. 15.

⁸⁹ PL 3887/2020, art. 14.

crédito, sugere-se, em linha com o encontrado em diversos integrantes do G-20, a aplicação de mecanismo de restituição acelerado e simplificado. A implementação de um mecanismo desse tipo, especialmente no caso de exportadores, minimizaria o custo de oportunidade e o impacto sobre fluxo de caixa inerente à acumulação de créditos por exportadores.

De qualquer forma, considerando que a sugestão acima não elimina os custos de oportunidade e o impacto sobre fluxo de caixa decorrente do acúmulo de crédito por exportadores, sua adoção não torna sem objeto as demais sugestões de políticas públicas discutidas acima. Particularmente, à luz da importância do regime de drawback e em linha com o praticado em outros integrantes do G-20 com tributação do valor agregado, permanece importante considerar a expansão do regime especial de drawback para incorporação de serviços em complemento a medidas gerais que evitem acúmulo de créditos não restituídos rapidamente nas situações gerais de exportação.

7.6. Conclusão parcial

Este capítulo oferece quatro sugestões de possíveis políticas públicas para o Brasil, baseado nos resultados da pesquisa realizada. Como sugestão principal, sugere-se a inclusão, no regime de drawback, de desonerações (via suspensão, isenção e restituição) do ISS (sobre serviços domésticos e importados), PIS/COFINS sobre a receita decorrente de serviços, IOF-câmbio e CIDE-remessas carregados por serviços. Essa sugestão aproximaria o mais representativo regime brasileiro de aperfeiçoamento ativo para exportações de seus congêneres em diversos outros países G-20 e promoveria o princípio da destinação.

Como sugestão complementar, em segundo lugar, sugere-se a inclusão das mesmas desonerações, via suspensão, no RECOF e RECOF-Sped.

Em terceiro lugar, sugere-se uma possível reestruturação do REINTEGRA, de forma a restituir os resíduos tributários acumulados ao longo da cadeia produtiva de bens, inclusive os resíduos tributários decorrentes de prestações de serviços.

Em quarto lugar, considerando a discussão sobre reforma tributária, sugere-se esclarecer que são possíveis as suspensões de CBS sobre serviços nos regimes aduaneiros especiais e a adoção de procedimento de restituição de créditos acumulados simples e célere, evitando a oneração de serviços relacionados à industrialização para exportação.

Considerando a discussão sobre reforma tributária, provavelmente o melhor caminho razoavelmente disponível ao Brasil, que também é o caminho que mais aproximaria o regime brasileiro das melhores práticas internacionais identificadas, seria um caminho que combine tributação por valor agregado com ampla restituição de créditos acumulados e evolução dos regimes de industrialização para exportação de forma a que incorporem desonerações a serviços cuja tributação onera a exportação de bens.

8. Conclusões gerais

As desonerações de tributos carregados por serviços a exportações de bens são uma prática comum nas economias do G-20 com tributação sobre consumo via valor agregado. Dado que a tributação pelo valor agregado tem como possível efeito colateral indesejado a acumulação de créditos por parte de exportadores, essa prática promove a neutralidade tributária externa, garantindo condições equânimes de competitividade no plano internacional.

Entre os integrantes do G-20, as desonerações de tributos carregados por serviços se dão sob o manto de regimes especiais e da legislação tributária geral. Nos regimes especiais, serviços a respeito da produção e distribuição de bens sob processamento para exportação costumam ser desonerados quando prestados diretamente a beneficiários dos regimes, nos locais dos regimes, ou quando podem ser vinculados a exportações em razão da natureza dos serviços (por exemplo, serviços de transporte, agenciamentos, corretagens e seguros em conexão com exportações). Além disso, outros serviços vinculados à produção e comercialização de bens exportados podem ser objeto de desonerações, na medida de sua utilização, ainda que não sejam exclusivamente prestados em conexão com exportações.

Ainda entre os integrantes do G-20, serviços prestados diretamente a exportadores e serviços de industrialização por encomenda para exportações podem ser objeto de isenções (alíquota zero ou *zero rating*) decorrentes de vinculação exclusiva com exportações. Além disso, exportadores e intermediários possuem acesso a mecanismos de restituição de créditos acumulados simples e céleres, o que reduz custos de capital e impacto sobre o fluxo de caixa, promovendo maior competitividade.

A implementação das práticas acima ao caso do Brasil seria possível. Entretanto, essa implementação é dificultada pela estrutura tributária, que compreende tanto tributação sobre valor agregado quanto tributos cumulativos e encargos sobre importações de serviços. Como se depreende da discussão sobre as regras da OMC, é mais difícil e complexo desonerar tributos em consonância com o ASCM no caso de tributos cumulativos e encargos sobre importações do que no caso de tributos sobre valor

agregado. Se o sistema brasileiro de tributação sobre o consumo consagrasse efetivamente a noção de valor agregado, como acontece em quase todos os países do G-20, os limites para a incorporação de desonerações a serviços nos regimes de industrialização para exportação se afrouxariam.

Aplicando as noções acima ao caso do Brasil, este Relatório sugere quatro possíveis medidas, com as nuances cabíveis: Em primeiro lugar e como sugestão principal, sugere-se a inclusão, no regime de drawback, de desonerações (via suspensão, isenção e restituição) do ISS (sobre serviços domésticos e importados), PIS/COFINS sobre a receita decorrente de serviços, IOF-câmbio e CIDE-remessas carregados por serviços. Essa sugestão aproximaria o mais representativo regime brasileiro de aperfeiçoamento ativo para exportações de seus congêneres em diversos outros países G-20 e promoveria o princípio da destinação. Porém, o alcance dessa sugestão é parcialmente condicionado pela reforma tributária, já que a tributação sobre valor agregado facilitaria a implementação prática das desonerações a serviços via regimes especiais.

Em segundo lugar, sugere-se a inclusão das mesmas desonerações, via suspensão, no RECOF e RECOF-Sped.

Em terceiro lugar, sugere-se uma possível reestruturação do REINTEGRA, de forma a restituir os resíduos tributários acumulados ao longo da cadeia produtiva de bens, inclusive os resíduos tributários decorrentes de prestações de serviços, ou a estabelecer pisos para restituições baseadas em estudos de resíduos tributários acumulados para produtos exportados.

Em quarto lugar, considerando a discussão sobre reforma tributária, sugere-se esclarecer que é possível a suspensão da CBS sobre serviços nos regimes aduaneiros especiais e implementar procedimento de restituição de créditos acumulados simples e célere, evitando a oneração de serviços relacionados à industrialização para exportação.

Em relação à quarta sugestão, conforme afirmado em outros trechos desse Relatório, a convergência do sistema de tributação sobre consumo para a tributação do valor

agregado facilitaria a implementação das demais sugestões acima à luz do ASCM e alinharia a prática brasileira ao padrão encontrado no G-20.

Por outro lado, é necessário ressaltar que medidas de simplificação tributária e adoção de sistema de tributação do valor agregado com reconhecimento de créditos ao longo das cadeias não eliminam, por si só, a posição de exportadores como acumuladores de crédito. Por isso, sem prejuízo das discussões sob a reforma tributária, permanece relevante a discussão sobre a incorporação de desonerações a serviços via regime especial. Essa observação vale particularmente em relação ao drawback, que é o principal regime brasileiro de aperfeiçoamento ativo para exportações.

Espera-se que os achados e sugestões do Relatório contribuam para a elaboração de políticas públicas que, ao abraçarem a lógica de servicificação, contribuam para a competitividade das exportações brasileiras e favoreçam a intensificação das ligações entre os segmentos de produção e exportação de bens e a prestação de serviços.

9. Memorandos de pesquisa anexos

9.1. África do Sul



Relatorio_Afr
Sul_v3_limpa.docx

9.2. União Europeia (incluindo Alemanha, França, Itália e Reino Unido)



Relatorio_UE_v7_lim
pa.docx

9.3. Arábia Saudita



Relatorio_Arab
Saudi_v6_limpa.doc

9.4. Austrália



Relatorio_Australia_
v3_limpa.docx

9.5. Canadá



Relatorio_Canada_v
2_limpa.docx

9.6. Estados Unidos da América



Relatorio_EUA_v3_li
mpa.docx

9.7. Argentina



Relatorio_Argentin
a_v3.docx

9.8. China



Relatorio_China_v3
_limpa.docx

9.9. Coreia do Sul



Relatorio_Coreia_v3
.docx

9.10. Japão



Relatorio_Japao_v3.
docx

9.11. Índia



Relatorio_India_v3.
docx

9.12. Indonésia



Relatorio_Indonesi
a_v4.docx

9.13. México



Relatorio_Mexico_v
3_les.docx

9.14. Rússia



Relatorio_Russia_v3
_les.docx

9.15. Turquia



Relatorio_Turquia_v
3.docx

10. Referências citadas

ALEMANHA, Sales Tax Law (UStG), version of the announcement of 21 February 2005 (Federal Law Gazette I p. 386), last amended by Article 3 of the law of 21 December 2019 (Federal Law Gazette I p. 2886), disponível em https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/BJNR119530979.html#BJNR119530979BJNG001004301, acesso em 10 de junho de 2020.

BRASIL, Convênio ICMS 27/1990, disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1990/CV027_90, acesso em 26 de agosto de 2020.

BRASIL, Decreto 1355, de 30 de dezembro de 1994, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d1355.htm, acesso em 26 de agosto de 2020.

BRASIL, Decreto 4195, de 11 de abril de 2002, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4195.htm, acesso em 26 de agosto de 2020.

BRASIL, Decreto 6306, de 14 de dezembro de 2007, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2007-2010/2007/Decreto/D6306.htm, acesso em 26 de agosto de 2020.

BRASIL, Decreto 8415, de 27 de fevereiro de 2015, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2015-2018/2015/Decreto/D8415.htm, acesso em 26 de agosto de 2020.

BRASIL, Decreto-Lei Nº 37, de 18 de novembro de 1966, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm, acesso em 26 de agosto de 2020.

BRASIL, Exposição de Motivos 00274/2020 ME de 17 de julho de 2020, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/ExpMotiv/MECON/2020/274-ME.htm, acesso em 26 de agosto de 2020.

BRASIL, Instrução Normativa RFB 1291, de 19 de setembro de 2012, disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=38657>, acesso em 26 de agosto de 2020.

BRASIL, Instrução Normativa RFB 1612, de 26 de janeiro de 2016, disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=71178>, acesso em 26 de agosto de 2020.

BRASIL, Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm, acesso em 26 de agosto de 2020.

BRASIL, Lei Complementar 87, de 13 de Setembro de 1996, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm, acesso em 26 de agosto de 2020.

BRASIL, Lei 8894, de 21 de Junho de 1994, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8894.htm, acesso em 26 de agosto de 2020.

BRASIL, Lei 9718, de 27 de novembro de 1998, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718.htm, acesso em 26 de agosto de 2020.

BRASIL, Lei 10168, de 29 de dezembro de 2000, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10168.htm, acesso em 26 de agosto de 2020.

BRASIL, Lei 10833, de 29 de dezembro de 2003, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm, acesso em 26 de agosto de 2020.

BRASIL, Lei 10865, de 30 de abril de 2004, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm, acesso em 26 de agosto de 2020.

BRASIL, Lei 10893, de 13 de julho de 2004, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2004-2006/2004/Lei/L10.893.htm, acesso em 26 de agosto de 2020.

BRASIL, Lei 11945, de 4 de junho de 2009, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2007-2010/2009/Lei/L11945.htm#, acesso em 26 de agosto de 2020.

BRASIL, Lei 12350, de 20 de dezembro de 2010, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2007-2010/2010/Lei/L12350.htm, acesso em 26 de agosto de 2020.

BRASIL, Lei 13043, de 13 de Novembro de 2014, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2011-2014/2014/Lei/L13043.htm, acesso em 26 de agosto de 2020.

BRASIL, Projeto de Lei 3887/2020, disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=225819>, acesso em 26 de agosto de 2020.

BRASIL, Portaria SECEX 44, de 24 de Julho de 2020, , disponível em <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-44-de-24-de-julho-de-2020-268684638>, acesso em 26 de agosto de 2020.

BRASIL , Receita Federal, Drawback, disponível em <https://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/regimes-e-controles-especiais/regimes-aduaneiros-especiais/drawback>, acesso em 14 de setembro de 2020.

BRASIL, Receita Federal, Estatísticas dos Regimes, disponível em <https://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/regimes-e-controles->

[especiais/regimes-aduaneiros-especiais/recof-sped/estatisticas-dos-regimes](#), acesso em 14 de setembro de 2020.

BRASIL, Receita Federal, Lista de Empresas Habilitadas, última atualização em 20 de agosto de 2020, disponível em <https://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/regimes-e-controles-especiais/regimes-aduaneiros-especiais/recof-sped/lista-de-empresas-habilitadas>, acesso em 14 de setembro de 2020.

CAVALCANTI, C. (et al), Cumulatividade Tributária e Competitividade Exportadora no Brasil da Recessão, RBCE (132), julho, agosto e setembro de 2017.

CERNAT, L.; KUTLINA-DIMITROVA, Z., Thinking In a Box: A 'mode 5' Approach to Service Trade, Chief Economist Note 1. Brussels: DG Trade, 2014.

CNI, A Importância dos Serviços para Indústria: Propostas para um Novo Regime, apresentação disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=-bZjCNnQhM0>, acesso em 22 de agosto de 2020.

DUARTE, M.; RESTUCCIA, D., The Role of the Structural Transformation in Aggregate Productivity, The Quarterly Journal of Economics 125(1), 2010, pp. 129-173.

ERNST AND YOUNG, Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide, 2019, disponível em [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2019-Worldwide-VAT-GST-and-Sales-Tax-Guide/\\$FILE/ey-2019-Worldwide-VAT-GST-and-Sales-Tax-Guide.PDF](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2019-Worldwide-VAT-GST-and-Sales-Tax-Guide/$FILE/ey-2019-Worldwide-VAT-GST-and-Sales-Tax-Guide.PDF), acesso em 14 de setembro de 2020.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA, USDOC, Issues and Decision Memorandum for the Final Determination in the Countervailing Duty Investigation of Certain Hot-Rolled Steel Flat Products from Brazil, 4 de agosto de 2016, caso C-351-846.

FRANÇA, Code Général des Impôts, dernière modification 26 avril 2020, disponível em <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=72C5DCAA96D09D9157DA120>

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, General Agreement on Tariffs and Trade 1947, GATT 1947, disponível em https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/gatt47_01_e.htm, acesso em 26 de agosto de 2020.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, General Agreement on Trade in Services, GATS, disponível em https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/26-gats.pdf, acesso em 26 de agosto de 2020.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, Relatório do Órgão de Apelação, United States – Softwood Lumber IV.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, Relatório do Órgão de Apelação, Brazil – Taxation.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, Relatório do Painel, Brazil – Aircraft, acesso em 11 de junho de 2020.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, Relatório do Painel, Canada – Aircraft Credits and Guarantees.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, Relatório do Painel, EU – PET (Pakistan).

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, Relatório do Órgão de Apelação, EU – PET (Pakistan).

RÚSSIA, Tax Code of the Russian Federation, Part II, Unofficially Translated by Ernst & Young, disponível em <https://www.nalog.ru/html/sites/www.eng.nalog.ru/Tax%20Code%20Part%20Two.pdf>, acesso em 20 de julho de 2020.

Anexo 1 ao Produto 4: Tabela sintética sobre jurisdições e regimes especiais analisados e abrangência quanto a serviços (pesquisa documental)

Jurisdição	Regimes aduaneiros analisados	Sistema de tributação sobre consumo	Algum regime aduaneiro analisado inclui serviços? (Sim/não)	Comentários
África do Sul	Drawback e processamento interno	IVA	Sim	Inward processing apresenta inclusão limitada para serviços prestados a bens cuja propriedade não é transferida ao importador. Regime geral de restituição de IVA em até 21 dias da declaração, declarações mensais ou bimestrais.
Arábia Saudita	Drawback	IVA	Sim	Regime tributário prevê tarifa zero do IVA para serviços adicionados a bens móveis que tenham sido temporariamente importados para processamento e reexportação. Regime geral prevê isenções para transporte de bens entre os países do CCG e transporte internacional de bens entre países do CCG e demais países, além do fornecimento de serviços relacionados ao transporte.

Argentina	Drawback, reintegrações, reembolsos	IVA	Sim	Regimes de reintegrações e reembolsos possuem forma e função similares ao REINTEGRA e incluem tributos sobre serviços entre os tributos objeto de reintegração/reembolso.
Austrália	Drawback e Trade and Export Concession Scheme (TRADEX)	IVA	Não	Regime geral estipula isenções a IVA certas operações de transporte e auxiliares relacionadas à exportação. Regime de restituição estipula restituições em geral até um mês da declaração e declaração mensal para empresas que optarem.
Canadá	Drawback e duties relief (inward processing)	IVA	Não	Regime geral de restituição em até quatro semanas e declarações mensais para empresas com receita tributável superior a 6 MM CAD.
China	Processing trade relief, Pilot free trade zones, Special customs supervision zones, Export VAT rebate	IVA	Não	Export VAT rebate possui forma e função similares ao REINTEGRA, mas não inclui expressamente serviços.
Coreia do Sul	Casos Especiais de Restituição de Tributos Aduaneiros, etc. Cobrados sobre Matérias-Primas para Exportação	IVA	Não	Regime geral estipula restituições no máximo semestrais.
Estados Unidos	Drawback, Importação temporária sob garantia	Sales Tax	Não	Sistema de tributação não onera serviços prestados ao longo da cadeia produtiva.
Índia (*)	Drawback	IVA	Sim	Regimes de drawback possui forma e função similares ao REINTEGRA e inclui tributos sobre serviços entre os tributos objeto de drawback.

Indonésia	Kite	IVA	Não	Regime geral estipula alíquota zero para serviços de industrialização por encomenda.
Japão	Importação para exportação, importação de matérias-primas para manufatura em fábricas aprovadas pela aduana e posterior exportação	IVA	Não	Regime geral estipula restituições de um a dois meses da declaração, declarações mensais para empresas a partir de certo patamar.
México	Drawback e INMEX	IVA	Sim	Regime geral considera como exportações de serviços o transporte internacional de bens prestado por residentes no país e serviços portuários de carga, descarga, abrigo, armazenagem, custódia, estiva e carregamento dentro dos portos e instalações portuárias, desde que sejam prestados em manobras para exportação de mercadorias. INMEX desonera serviços em operações de maquila para exportação.
Rússia	Procedimento aduaneiro para processamento no território aduaneiro	IVA	Sim	Regime especial estipula alíquota zero para serviços de processamento e transporte e auxiliares de bens exportados prestados por transportador russo. Regime geral prevê isenções para serviços de transporte e auxiliares.
Turquia	Processamento interno	IVA	Não	-
União Europeia (**)	Processamento interno	IVA	Sim	Regime geral estipula isenções para serviços para trabalho em propriedade móvel adquirida ou importada para posterior remessa ao exterior e para fornecimento de serviços, incluindo transportes e

				atividades acessórias, diretamente ligados com a exportação e com a importação de bens sob processamento interno. Regime geral estipula isenção em operações de suprimento de serviços ligados ao negócio de exportação do contribuinte do IVA e executadas por ele ou dirigidas a ele, até o limite do valor das exportações realizadas pelo contribuinte no período de doze meses precedente.
--	--	--	--	---

(*) Análise referente ao regime de drawback vigente até 2017, em virtude de pertinência temática.

(**) Inclui também Alemanha, França, Itália, Reino Unido.

Anexo 2 ao Produto 4 : Tabela complementar sobre jurisdições que incorporam serviços a regimes aduaneiros e restituição de créditos de IVA

Jurisdição	Regras de restituição
África do Sul	Se o montante de IVA creditado recuperável excede o montante debitável, o excesso pode ser restituído a pedido, com juros caso a restituição não seja executada em até 21 dias depois do recebimento da declaração.
Arábia Saudita	Pedidos de restituição podem ser apresentados em conjunto com a declaração (mensal para contribuintes com suprimentos tributáveis superiores a 40 milhões de reais (aproximadamente 56 milhões de reais em setembro de 2020, trimestral para outros contribuintes), como pedido de compensação de crédito no próximo período ou como pedido de restituição propriamente dito.
Argentina	Se o montante de IVA creditado recuperável for maior do que o montante debitável, o excesso é creditado em face de futuros passivos. No caso específico de exportadores, há previsão de restituição do IVA em excesso.
México	Se o montante de IVA creditado recuperável em um mês exceder o montante de VAT debitável, o saldo pode ser transmitido para compensação em períodos seguintes, compensado com outros tributos, ou restituído a pedido. Segundo a lei, a restituição será realizada em até 40 dias úteis após o pedido. Além disso, há sistemas especiais de restituição acelerada, a depender do setor e de valores.
Rússia	Se o montante de IVA creditado recuperável em um período trimestral exceder o montante de IVA a pagar no período, o saldo é restituível após auditoria da validade do pedido. Se o montante a restituir é confirmado, a restituição sobre reembolso deve ser adotada dentro de sete dias. O reembolso pode se dar via depósito ou compensação com outros passivos tributários federais. Há previsão de restituições adiantadas (antes da auditoria). Nesse caso, não deve haver débitos tributários e a restituição pode se dar via depósito no período de 11 a 16 dias da apresentação da declaração. Porém, o direito ao mecanismo acelerado é concedido para grandes contribuintes (tributação acima de 2 bilhões de rublos,

	aproximadamente 140 milhões de reais em setembro de 2020) estabelecidos há mais de três anos e para contribuintes que forneçam garantias bancárias apropriadas.
União Europeia - Alemanha	Se o montante de IVA creditado recuperável em um período mensal exceder o montante debitável, o contribuinte tem um crédito, que geralmente é restituído por reembolso. Excepcionalmente, pode-se condicionar o reembolso a uma garantia, que também é reembolsada.
União Europeia - França	Se o montante de IVA creditado recuperável em um mês exceder o montante debitável no período, o crédito pode ser carregado ao próximo período e assim sucessivamente. Pedidos de restituição podem ser feitos mensalmente (para empresas sob regime normal) ou a cada trimestre (para empresas sob regime simplificado) quando o total reembolsável for pelo menos 760 euros, ou anualmente, se o total reembolsável for superior a 150 euros.
União Europeia- Itália	Restituições podem ser solicitadas a cada trimestre e a cada ano, sujeito a condições. Por exemplo, caso a média de IVA na entrada exceda a média na saída em 10% ou mais, ou caso as exportações, fornecimentos intra-comunitários ou serviços internacionais correspondam a pelo menos 25% da receita total, as restituições podem ser solicitadas a cada trimestre. Pode ser necessário o fornecimento de garantia como condição, ou declaração de auditores para a restituição (em casos de pedidos acima de 30 mil euros). Nos casos em que a garantia é exigida, pode haver reembolso dos custos de garantia, até 0,15% do valor garantido a cada ano. A legislação prevê que a restituição é realizada em até três meses do prazo para o pedido. Porém, para montantes de crédito mais altos do que 700 mil euros, as restituições estão sujeitas a auditorias e atrasos são comuns. Esses atrasos podem causar problemas de fluxo de caixa para exportadores, que estão frequentemente em posição de credores de IVA. Para minimizar essa situação, prevê-se que “exportadores frequentes” podem comprar, importar e adquirir bens e serviços sem pagamento de IVA. A qualificação é sujeita a exportações de pelo menos 10% da receita anual do contribuinte e o não pagamento limita-se ao valor exportado no ano anterior ou 12 meses anteriores.
União Europeia – Reino Unido	Se o montante de IVA creditado recuperável exceder o montante debitável em um período, pode ser solicitada a restituição automaticamente na declaração de IVA. O contribuinte que tenha restituições regulares pode

	solicitar permissão para submeter declarações mensais de IVA de forma a melhorar o fluxo de caixa. A restituição geralmente se dá em até 30 dias do pedido, por depósito ou cheque (prazo e forma de restituição indicado no site do Governo Britânico).
--	--

Fonte: Ernst and Young, Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2019, disponível em [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2019-Worldwide-VAT-GST-and-Sales-Tax-Guide/\\$FILE/ey-2019-Worldwide-VAT-GST-and-Sales-Tax-Guide.PDF](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2019-Worldwide-VAT-GST-and-Sales-Tax-Guide/$FILE/ey-2019-Worldwide-VAT-GST-and-Sales-Tax-Guide.PDF), acesso em 15 de setembro de 2020. Esta Tabela é complementar aos memorandos individualizados de pesquisa e foi produzida como referência adicional para a conclusão de que regimes aduaneiros especiais e regimes de restituição são complementares. A amostra para a preparação dessa tabela complementar compreende os integrantes do G-20 cujos regimes aduaneiros analisados incorporam serviços.