

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**

Memorando de pesquisa:

Rússia

Sumário

Introdução	2
1. Regras e condições gerais do regime no país, com indicação da legislação básica.....	2
2. Indicação dos serviços abrangidos pelo regime, abordando eventuais restrições e exceções	5
3. Indicação dos possíveis beneficiários do regime, abordando eventuais restrições e exceções	7
4. Forma como a empresa interessada deve requerer o benefício.....	7
5. Modo como se dá a análise e a concessão do regime pela autoridade competente.....	8
6. Modalidades existentes (suspensão, isenção ou restituição de tributos).....	8
7. Tributos abrangidos pelo benefício	9
8. Documentos físicos ou eletrônicos utilizados para comprovar a operação	9
9. Representatividade (%) do valor das exportações amparadas pelo regime em relação às exportações totais	11
10. Dados estatísticos sobre a utilização do regime naquele país, se estiverem disponíveis ..	11
11. Informações sobre a aceitação internacional do regime	11
12. Conclusão	11
Referências consultadas.....	12

Introdução

A Rússia possui um regime de industrialização para exportação diretamente relevante para o Projeto, a saber, o Procedimento Aduaneiro para Processamento no Território Aduaneiro (doravante regime de processamento interno). A legislação tributária russa atribui alíquota zero do Imposto sobre Valor Agregado (doravante IVA) para o fornecimento de serviços envolvendo o processamento interno e, nesse sentido, o regime aqui descrito incorpora serviços.

Além disso, para certos serviços específicos relacionados a exportações, há previsões de alíquota zero a despeito do regime aduaneiro. O presente memorando inclui os achados da Equipe Técnica referentes à relação entre serviços e exportações de bens no âmbito da legislação do IVA.

A Rússia é parte da União Econômica Eurasiática (doravante UEE), organização de integração econômica que inclui também Armênia, Bielorrússia, Cazaquistão e Quirguistão. A UEE é uma união aduaneira com regras estipuladas no Tratado sobre o Código Aduaneiro da União Econômica Eurasiática (doravante Código Aduaneiro da UEE). Os regimes aduaneiros especiais para os Estados Membros da UEE estão dispostos no Código Aduaneiro (artigo 127). Diante disso, apesar de os demais Estados Membros da UEE não constarem na lista específica de países objeto do Projeto, o regime aduaneiro ora descrito também se lhe aplica. Por outro lado, a legislação do IVA é nacional e, quanto ao IVA, os achados ora apresentados restringem-se à Rússia.

1. Regras e condições gerais do regime no país, com indicação da legislação básica

A legislação básica do regime aduaneiro para processamento no território aduaneiro (doravante regime de processamento interno) compreende o Código Aduaneiro da UEE, a Lei Federal 311 de 2010 sobre o Regulamento Aduaneiro (doravante Regulamento Aduaneiro) e, no que se refere ao IVA, o Código Tributário, Parte II (doravante Código Tributário).

O regime de processamento interno é o regime pelo qual bens estrangeiros são submetidos a processamento na UEE para obtenção de produtos processados a serem exportados, sem o pagamento dos direitos e impostos de importação e medidas de defesa comercial sobre os bens estrangeiros (artigo 163(1), Código Aduaneiro da UEE) e sem o pagamento do IVA (artigo 151(1)(4), Código Tributário da Rússia), mediante cumprimento das condições para o regime (artigo 163(1), Código Aduaneiro da UEE). Além disso, o trabalho (serviços) envolvendo o processamento de bens sob o regime de processamento interno está sujeito a alíquota zero de IVA (*zero rating*, artigo 164(1)(2.6), Código Tributário da Rússia).

No regime de processamento interno, os bens estrangeiros retêm a condição de estrangeiros e os bens obtidos (produzidos) como resultado do processamento (produtos processados, sobras e sucata) obterão status de bens estrangeiros (artigo 162(2), Código Aduaneiro da UEE).¹ Nesse sentido, a alíquota zero de IVA sobre o trabalho de processamento possui função semelhante à alíquota zero sobre exportações de bens e serviços, promotora de neutralidade tributária sobre exportações.

As regras e condições gerais do regime de processamento interno são dispostas no Código Aduaneiro da UEE. A colocação de bens sob o regime está sujeita a autorização (artigos 164(1)(1) e 168), à possibilidade de identificação dos bens para processamento nos produtos processados (exceto no caso de bens substitutos nos termos do artigo 172) (artigos 164(1)(2) e 167)² e ao cumprimento de medidas de política comercial sobre os bens (artigo 164(1)(3), artigo 7).

¹ O regime de processamento também aceita receber bens sob admissão temporária, hipótese em que se suspende o regime de admissão temporária (artigo 162(3), Código Aduaneiro da UEE).

² A identificação dos bens sujeitos ao processamento pode se dar por apresentação de lacres, selos ou marcas digitais dos bens estrangeiros; descrição detalhada, fotografias, representação em escala dos bens estrangeiros; comparação de amostras pré-selecionadas ou espécies dos bens estrangeiros e dos bens processados; uso de marcas nos bens, incluindo números de série; outros métodos a depender da natureza dos bens e das operações para seu processamento na UEE, incluindo pelo exame dos documentos com informações detalhadas sobre o uso dos bens em operações de processamento e sobre a fabricação dos bens processados; ou por controle aduaneiro durante as operações de processamento na UEE (artigo 167, Código Aduaneiro da UEE).

Os bens sob o regime devem ser guardados pelas pessoas autorizadas e processados por essas pessoas (artigo 164(3)). A utilização de bens sob o regime está sujeita ao período de processamento que, de forma geral, é de três anos da data de início (artigos 164(2)(1) e 168(3)) e à performance de operações autorizadas de processamento (artigo 164(2)(2)).

As operações autorizadas são (artigo 166(1)): (1) processamento de bens, (2) manufatura de bens, incluindo montagem, montagem, desmontagem e customização, (3) reparação de bens, incluindo recondição, recolocação de componentes, *upgrade*, (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.

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 venha a proibir. Não apenas bens estrangeiros, mas também bens da UEE podem ser usados nas operações de processamento (artigo 166(3)).

Os bens podem ser submetidos ao regime em um ou vários carregamentos (artigo 173(4)). As taxas de processamento dos bens processados podem ser específicas,³ ou estabelecidas de forma geral quando se tratar de bens que resultem em processados de igual qualidade (artigo 169). Os resíduos, sucatas e perdas de produção podem ser transferidos a outro regime quando tiverem uso comercial (inclusive importação definitiva) ou serem destruídos (artigos 170, 171).

³ O Regulamento Aduaneiro russo dispõe que as taxas de produção (*rates of output*) serão, como regra geral, determinadas pela solicitante a partir das condições reais de processamento e aprovadas pela autoridade aduaneira tendo em conta a opinião de organizações especializadas quanto aos processos tecnológicos específicos empregados (artigo 247).

O regime termina ao fim do período estipulado (artigo 173(5)), com a re-exportação dos bens processados e resíduos com valor comercial (artigo 173(1)); com a transferência dos bens processados ou não processados para consumo interno, admissão temporária ou armazém aduaneiro; com a destruição ou perda dos bens importados ou processados, ou reconhecimento de que os resíduos ou sucatas não têm valor comercial ou foram/serão destruídos, neutralizados ou reciclados; com o reconhecimento das perdas de produção; ou com outra ocorrência a ser determinada pela Comissão (artigo 173(2)).

Caso o regime não seja adimplido, os direitos e tributos suspensos em relação aos bens admitidos sob o regime e, caso aplicável os bens processados (por exemplo, casos os bens processados sejam transferidos para consumo interno) são devidos desde a data de colocação no regime, com juros (artigos 174 e 175).

Cabe à legislação nacional dispor sobre a utilização de bens equivalentes da UEE em substituição a bens estrangeiros (artigo 172(5)). O Regulamento Aduaneiro russo dispõe que bens estrangeiros podem ser substituídos por bens equivalentes mediante autorização aduaneira específica (artigo 251).

2. Indicação dos serviços abrangidos pelo regime, abordando eventuais restrições e exceções

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”. Como mínimo, é possível entender que os

serviços em questão dizem respeito às operações de processamento autorizadas no âmbito do regime, citadas na seção 1 acima. Por outro lado, é possível entender que operações de processamento não permitidas no âmbito do regime não podem ser objeto da alíquota zero, o que inclui as operações não autorizadas citados na seção 1 acima.

Além disso, cabe destacar que a legislação tributária russa determina a aplicação de alíquota zero de IVA para uma série de serviços relacionados à exportação de bens para além do regime de processamento. Notadamente, como dispõe o artigo 164 do Código Tributário a alíquota zero contempla: (1) serviços envolvendo o transporte internacional de bens com ponto de partida ou destino fora da Rússia, incluindo serviços por entidades russas de disponibilização de estoque móvel de ferrovias (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*; (2) trabalhos (serviços) prestados por organizações de transporte de petróleo e produtos de petróleo russas que tenham atividades de transporte em *pipelines* principais, sob a base de contratos de transação econômica internacional de venda de petróleo ou produtos de petróleo a serem transportados para fora da Rússia e que envolvam: (i) transporte desde um ponto de partida na Rússia até a fronteira para exportação por *pipeline*, até o porto para exportação por navio, ou até um ponto de transferência para outro modal, incluindo *pipelines* no território, para exportação; (ii) transferência para exportação, incluindo o carregamento, descarregamento, marcação, separação, embalagem, movimento no porto e agregação de cargas, adequação de cargas para transporte e segurança e separação de cargas; (3) serviços envolvendo o arranjo de transporte de gás natural por *pipeline* para exportação e para importação e

processamento (serviços prestados pelo detentor de *pipelines* principais a partir de um contrato separado que disponha sobre o arranjo do transporte do gás natural); (4) serviços prestados pela organização para administração da rede nacional unificada de eletricidade envolvendo a transmissão de eletricidade pela rede nacional de um sistema elétrico russo para o estrangeiro; (5) trabalho (serviços) prestados por organizações russas (outras que organizações de transporte por *pipeline*) em portos 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, (6) serviços envolvendo a disponibilização de estoque móvel ferroviário (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, (7) trabalho (serviços) prestados por organizações russas de navegação interna em relação a bens exportados envolvendo o transporte dos bens dentro da Rússia até o descarregamento ou transferência; (8) trabalho (serviços) prestados por transportadores russos envolvendo o transporte de bens exportados e a remoção de produtos processados e serviços auxiliares mencionados nos itens (1) a (7) acima que estejam especificados nos documentos de transporte.

3. Indicação dos possíveis beneficiários do regime, abordando eventuais restrições e exceções

São beneficiários os importadores (processadores). O regime pode ser transferido de uma pessoa à outra durante o período de processamento, desde que as condições relevantes tenham sido cumpridas até a transferência ou mediante pagamento dos tributos e encargos correspondentes (artigo 248(5) do Regulamento Aduaneiro). Não foram encontradas restrições ou exceções na legislação consultada.

4. Forma como a empresa interessada deve requerer o benefício

O requerimento do benefício pode ser feito por qualquer pessoa à aduana da região onde a solicitante é registrada como contribuinte, por meio de declaração da solicitante

(artigos 244 e 249 do Regulamento Aduaneiro), contendo as informações indicadas na seção 5 abaixo e documentos comprobatórios.

5. Modo como se dá a análise e a concessão do regime pela autoridade competente

A concessão do regime é analisada a partir dos requisitos apontados na seção 1 acima. A resposta deve ocorrer em quinze dias da submissão completa, ou em trinta caso sejam necessárias informações de terceiros (artigo 249 do Regulamento Aduaneiro).

A autorização ao regime é consubstanciada em documento específico de permissão de processamento, com os termos e condições do regime.⁴ Nos termos do artigo 168 do Código Aduaneiro, o documento de autorização conterá informações sobre (1) a autoridade concedente, (2) o destinatário do documento, (3) as envolvidas diretamente nas operações de processamento, (4) os bens estrangeiros a serem processados e os produtos processados (nome, código aduaneiro, quantidade e valor), (5) os bens da UEE que estejam sujeitos a imposto de exportação, se o caso (nome, código aduaneiro, quantidade e valor), (6) documentos que confirmem o direito à posse, uso e disposição dos bens, (7) resultado dos bens processados em termos quantitativos ou como porcentagem, (8) operações e métodos de processamento aplicados, (9) método de identificação dos bens estrangeiros sujeitos ao regime, (10) resíduos e sucatas (nome, código aduaneiro, quantidade e valor), (11) período de processamento, (12) substituição dos bens por bens equivalentes, se o caso, (13) potencial para uso comercial de resíduos, (14) autoridades aduaneiras onde os bens estarão sob o regime e local onde o regime será concluído.

6. Modalidades existentes (suspensão, isenção ou restituição de tributos)

Em relação aos bens importados para processamento, o Código Aduaneiro determina a suspensão dos direitos e tributos. Tal suspensão, entretanto, é condicionada a garantia,

⁴ Ver também o artigo 248 do Regulamento Aduaneiro russo.

nos termos do artigo 137(2)(4) do Regulamento Aduaneiro russo. A garantia pode ser bancária, nos termos do artigo 141 do Regulamento Aduaneiro.

Em relação aos serviços envolvendo o processamento de bens exportados (e, portanto, processados), aplica-se a tarifa zero do IVA, que também se assemelha a um regime de suspensão, já que, caso a documentação comprobatória não seja apresentada em 180 dias, o IVA é cobrado às alíquotas aplicáveis normalmente aos serviços em questão. Caso a documentação seja apresentada posteriormente, o IVA pago poderá ser restituído (artigo 165.9).

7. Tributos abrangidos pelo benefício

Conforme explicado na Seção 1 acima, em relação aos bens, o regime abrange os direitos e impostos de importação e medidas de defesa comercial sobre os bens estrangeiros por força do Código Aduaneiro da UEE e o IVA por força do Código Tributário da Rússia.

Em relação aos serviços, conforme explicado nas Seções 1 e 2 acima, é zero o IVA sobre os trabalhos envolvendo bens sob processamento interno, sobre os serviços envolvendo a disponibilização de estoque ferroviário móvel (vagões) e contêineres para carregamento ou transporte ferroviário de bens processados, desde que o ponto de partida e o ponto de chegada estejam na Rússia e sobre os serviços de transporte e os auxiliares prestados por transportadores russos envolvendo produtos processados.

Além disso, conforme também explicado na Seção 2 acima, é zero o IVA sobre uma série de serviços relacionados à exportação de bens de forma mais ampla (a despeito do regime aduaneiro de processamento interno).

8. Documentos físicos ou eletrônicos utilizados para comprovar a operação

De acordo com o artigo 165(3.6) do Código Tributário, no caso de serviços de processamento, a aplicabilidade da alíquota zero é confirmada com a apresentação dos seguintes documentos em até 180 dias (artigo 165.9) da colocação dos produtos no

procedimento de exportação: (1) cópia do contrato entre contribuinte e o prestador de serviços, (2) cópia de declaração bancária confirmando o recebimento dos valores referentes ao serviço pelo prestador por um banco na Rússia, (3) cópia das declarações aduaneiras referente ao regime de processamento e exportações dos produtos processados, (4) cópia dos documentos de transporte que confirmem a importação para processamento e a exportação.⁵

No caso dos 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, são requeridos os seguintes documentos, nos termos do artigo 165(3.7) do Código Tributário: (1) cópia do contrato entre o contribuinte e o prestador de serviços e (2) cópia de declaração bancária confirmando o recebimento dos valores referentes ao serviço pelo prestador por um banco na Rússia ou a ausência de crédito de divisas de acordo com a legislação cambial russa.

Finalmente, para a hipótese de serviços de transporte e auxiliares prestados por transportadores russos envolvendo produtos processados, os documentos comprobatórios são, segundo o artigo 165(5) do Código Tributário: (1) registro de declarações bancárias de que os serviços prestados foram recebidos em uma conta do contribuinte russo em um banco russo e, conforme o caso, documentos em contratos e tratados internacionais porventura aplicáveis, (2) registro de documentos de transportes para carregamentos em tráfego internacional, com indicação dos nomes ou códigos de pontos de entrada e saída e/ou estações portuárias, custo dos serviços e datas de marcas aduaneiras nos documentos de que os bens foram colocados de acordo com a legislação aduaneira.

De forma geral, os beneficiários estão sujeitos a declarações trimestrais de utilização do regime de processamento interno e a manter o histórico de utilização dos bens de acordo com as regras contábeis e tributárias (artigo 252 do Regulamento Aduaneiro). Além disso, os contribuintes estão sujeitos a declarações trimestrais de IVA e essas declarações

⁵ Situações especiais estão sujeitas aos requisitos dispostos no artigo 165(3.1)(3) do Código Tributário.

também requerem a submissão dos documentos acima (artigos 163 e 165(10) do Código Tributário).

9. Representatividade (%) do valor das exportações amparadas pelo regime em relação às exportações totais

Não foram encontrados estudos sobre o percentual das exportações da Rússia amparadas pelos regimes identificados.

10. Dados estatísticos sobre a utilização do regime naquele país, se estiverem disponíveis

Não foram encontrados dados estatísticos sobre a utilização dos regimes identificados na Rússia.

11. Informações sobre a aceitação internacional do regime

Não foram encontrados pedidos de consulta relacionados ao regime na base de controvérsias da OMC.

12. Conclusão

O regime russo incorpora serviços ao regime de processamento interno para exportação ao zerar a alíquota de IVA sobre o processamento em si. Além disso, a Rússia incorpora serviços associados à entrega dos bens ao contemplarem diversos serviços de transporte e auxiliares para bens exportados e processados. Essas características parecem aproximar o modelo russo ao europeu e trazem possíveis lições importantes para o caso brasileiro. É interessante notar que, como em diversos outros países, a incorporação de serviços ao regime aduaneiro se dá a despeito da utilização do IVA. Ou seja, mesmo em um modelo pelo qual a tributação é não-cumulativa e isenta exportações, há uma preocupação com a acumulação estrutural de crédito nos processadores para exportação, como medida de neutralidade tributária externa.

Um aspecto peculiar do regime russo é a previsão expressa de alíquota zero de IVA para os serviços de disponibilização de estoque ferroviário móvel (vagões) e contêineres para carregamento ou transporte interno ferroviário de bens processados e para serviços de transporte e auxiliares por prestadores russos. A partir da pesquisa, foi possível constatar especial foco sobre a logística e o transporte de bens processados e, de forma mais geral, a logística e o transporte de bens para exportação. Considerando as dimensões continentais da Rússia e as diferenças regionais internas, o foco sobre os serviços de transporte parece um importante componente da estratégia comercial russa. Esse aspecto mereceria consideração no caso brasileiro, já que a logística parece representar peso significativo nos custos de exportações brasileiras.

Referências consultadas

RÚSSIA, Federal Law of the Russian Federation No 311 of 27 November 2010 On Customs Regulation in the Russian Federation, with the amendments and additions of 27 June, 11 July, 6 December 2011, disponível em <https://www.wipo.int/edocs/lexdocs/laws/en/ru/ru078en.pdf>, acesso em 20 de julho de 2020.

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.

UNIÃO ECONÔMICA EURASIÁTICA, Treaty on the Customs Code of the Eurasian Economic Union, Unofficial translation, disponível em http://www.eurasiancommission.org/en/act/tam_sotr/dep_tamoj_zak/SiteAssets/Customs%20Code%20of%20the%20EAEU.pdf, acesso em 20 de julho de 2020.