

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:

União Europeia (inclui Alemanha, França, Itália e Reino Unido)

Sumário

Introdução	2
1. Indicação dos serviços abrangidos pelo regime, abordando eventuais restrições e exceções	3
2. Indicação dos possíveis beneficiários do regime, abordando eventuais restrições e exceções	10
3. Forma como a empresa interessada deve requerer o benefício.....	10
4. Modo como se dá a análise e a concessão do regime pela autoridade competente.....	11
5. Modalidades existentes (suspensão, isenção ou restituição de tributos).....	12
6. Tributos abrangidos pelo benefício	12
7. Documentos físicos ou eletrônicos utilizados para comprovar a operação	13
8. Normas e procedimentos aplicáveis à operação.....	15
9. Representatividade (%) do valor das exportações amparadas pelo regime em relação às exportações totais.....	18
10. Dados estatísticos sobre a utilização do regime naquele país, se estiverem disponíveis ..	19
11. Informações sobre a aceitação internacional do regime	19
12. Conclusão	19
Referências.....	20

Introdução

O regime de processamento interno da União Europeia é estabelecido para todos os países membros. Portanto, em termos de membros do G20, o presente relatório forçosamente reflete, além da União Europeia, a pesquisa referente a Alemanha, França e Itália. Além disso, embora o Reino Unido tenha formalmente deixado de pertencer à União Europeia em 31 de janeiro de 2020, o processo de saída segue em período de transição até 31 de dezembro de 2020.¹ Durante a transição, os direitos e obrigações previstos nas regras comércio internacional aplicáveis aos membros da União Europeia subsistirão para o Reino Unido. Diante disso, o presente relatório também reflete a pesquisa referente ao Reino Unido.

O regime de processamento interno da União Europeia abrange principalmente os bens utilizados como insumos no processamento de bens a exportar. Porém, o regime também pode, mediante opção dos Estados Membros, incluir os serviços (i) relacionados ao fornecimento de bens para o regime e (ii) prestados no local autorizado para o processamento interno. Diante dessa constatação, para os fins do Projeto, a União Europeia pode ser considerada comum um “país” que adota o regime de processamento interno “em relação às mercadorias e aos serviços utilizados como insumos na produção ou associados à entrega de bens exportados”. A mesma conclusão se aplica à Alemanha, França e Itália, que exercem a autorização para isentar a tributação de serviços, conforme discute este memorando.

Embora não tenham sido encontradas evidências do exercício das opções acima pelo Reino Unido, este país também se inclui entre os países que adotam regime de processamento interno em relação a serviços associados à entrega de bens exportados. Isso porque, no decorrer da pesquisa, constatou-se que a regulação europeia estipula também isenções obrigatórias do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) para o

¹ Gov.UK, ‘The UK Has Left the EU’.

fornecimento de serviços que são insumos para bens exportados ou relacionados à exportação de bens.

Entre essas isenções, contemplam-se: (i) isenção para o fornecimento de serviços que consista em trabalho sobre propriedade móvel adquirida ou importada para o propósito de ser submetida a trabalho na União Europeia e despachada ou transportada para fora da União Europeia pelo fornecedor, pelo consumidor se este não estiver no território do Estado Membro, ou em nome do fornecedor ou consumidor e (ii) isenção para fornecimento de serviços, incluindo transportes e atividades acessórias, diretamente ligados com a exportação e com a importação de bens sob processamento interno.

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

A legislação básica da União Europeia que estabelece os regimes para processamento com vistas à exportação consiste no Regulamento 952/2013 consolidado e atualizado (doravante Código Aduaneiro da União Europeia, ou, simplesmente, Código). O artigo 210 do Código estabelece as seguintes categorias de “procedimentos especiais” em relação à importação de bens: (a) trânsito externo e interno, (b) armazenagem (depósito), que inclui depósito aduaneiro e zonas francas, (c) uso específico, que inclui a admissão temporária e aplicação específica, e (d) processamento, que inclui processamento interno (*inward processing*) e processamento externo (*outward processing*).

Para os presentes fins, é relevante o procedimento especial (ou regime) de processamento interno. Este regime aplica-se à importação de bens, para uso na União Europeia, em uma ou mais operações de processamento sob controle aduaneiro (por exemplo, manufatura) e posterior reexportação.²

Por força da legislação da União Europeia referente ao IVA, o regime de processamento interno pode abranger o fornecimento de serviços (i) relacionados ao fornecimento de

² Comissão Europeia, Taxation and Customs Union, ‘Inward Processing’.

bens para aperfeiçoamento ativo e (ii) executados nos locais de processamento interno, quando o processamento ocorrer no seu território.

Em primeiro lugar, a Diretiva 112/2006 (doravante Diretiva do IVA), autoriza os Estados Membros a isentar do IVA o fornecimento de serviços relacionado ao fornecimento de bens para arranjos de processamento interno. Esta autorização é estabelecida no artigo 159, lido em conjunto com o artigo 156(1)(c).³ Note-se que, nesse caso, o IVA quanto aos bens e serviços usados para o propósito da transação é dedutível, nos termos do artigo 169(b) da Diretiva do IVA. A combinação da isenção no fornecimento de serviços relacionado ao fornecimento de bens em processamento e da dedutibilidade em relação aos serviços para o propósito da transação evoca a ideia de um “drawback de serviços” relacionados ao fornecimento de bens para processamento interno.

Em segundo lugar, a Diretiva do IVA também autoriza aos Estados Membros que isentem o IVA na prestação de serviços nos locais de processamento interno nos respectivos territórios. Essa autorização é estabelecida no artigo 160(1)(a), lido em conjunto com o artigo 156(1)(c). O IVA quanto aos bens e serviços usados para o propósito da transação é dedutível, nos termos do artigo 169(b) da Diretiva do IVA. A combinação da isenção do IVA sobre serviços prestados em locais de processamento interno e da dedutibilidade em relação aos serviços para o propósito da transação também evoca a ideia de um “drawback de serviços”.

Contata-se que França e Itália exercem as autorizações acima de forma ampla, ao passo que a Alemanha as exerce de forma mais limitada. Por outro lado, não foi constatada legislação que autoriza a execução das autorizações acima para o Reino Unido. Nesse sentido, o estudo da legislação francesa, italiana e alemã pode auxiliar a compreensão da aplicação da Diretiva IVA quanto às isenções do IVA sobre serviços no contexto do regime de aperfeiçoamento interno.

³ Uma crítica feita ao sistema de autorização aos Estados Membros, ao invés de obrigação de isentar as operações, é que, como tributo “harmonizado”, o IVA seria mais propenso a uma obrigação de isentar. Nesse sentido, Van Doesum, Van Kesteren, Van Nordem (2016:item 8.11).

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 o regime;⁴ (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.⁵

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 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 gruas, 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

⁴ Code Général des Impôts (França), artigo 277(I)(5); Circulaire DA 13-004, [14].

⁵ Code Général des Impôts (França), artigo 277(I)(6); Circulaire DA 13-004, [15].

fiscal suspensivo;⁶ (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, montagem, 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.⁷

Para que as operações façam jus à exoneração, o artigo 85(I) do Anexo III ao *Code général des impôts* prevê que os sujeitos que efetuem o fornecimento ou a prestação de serviços sob suspensão de IVA indiquem nas faturas o número de autorização de abertura do regime suspensivo e o nome do titular ou gestor do regime.⁸ Caso os bens não tenham a destinação prevista no regime, o tomador do serviço efetuará o pagamento dos tributos correspondentes.⁹

Já 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 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

⁶ Circulaire DA 13-004, [16].

⁷ Code Général des Impôts (França), Anexo III, artigo 85(j).

⁸ Circulaire DA 13-004, [18].

⁹ Circulaire DA 13-004, [18].

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, armazenamento, 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 um melhorar a apresentação ou qualidade comercial dos bens¹⁰; e (ix) processamento, incluindo montagem, montagem e adaptação de bens, transformação, reparos, incluindo reformas e ajustes e uso¹¹ 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.¹²

Já no caso da 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^{13, 14}.

¹⁰ Decreto del Presidente della Republica 43 (Italia), artigo 152.

¹¹ Decreto del Presidente della Republica 43 (Italia), artigo 176.

¹² Decreto del Presidente della Republica 633 (Italia), artigo 9.

¹³ 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)).

¹⁴ UStG, artigo Seção 2, § 4, 1(a).

Finalmente, para além do regime de processamento interno, a Diretiva do IVA autoriza ou obriga os Estados Membros a isentarem de IVA diversos fornecimentos de serviços em situações de exportação de bens. Apesar de o regime do IVA, de forma geral, garantir a dedutibilidade do IVA incidente ao longo da cadeia produtiva para bens e serviços até a exportação de bens, essas situações reduzem o acúmulo de créditos de IVA por exportadores de bens. Nesse sentido, promovem a neutralidade fiscal externa ao evitarem a acumulação estrutural de crédito por exportadores.¹⁵

Há duas hipóteses de isenções obrigatórias de IVA particularmente relevantes para a relação entre serviços e bens exportados: (i) para trabalho em propriedade móvel adquirida ou importada para posterior remessa ao exterior e (ii) para fornecimento de serviços, incluindo transportes e atividades acessórias, diretamente ligados com a exportação e com a importação de bens sob arranjos de importação como processamento interno. Uma terceira hipótese de isenção de IVA também relevante para a relação entre serviços e bens exportados é opcional aos Estados Membros. Esta diz respeito ao para o fornecimento de serviços ligados a negócios de exportação.

Em primeiro lugar, o artigo 146(1)(d) da Diretiva do IVA requer que os Estados Membros isentem o fornecimento de serviços que consista em trabalho sobre propriedade móvel adquirida ou importada para o propósito de ser submetida a trabalho na União Europeia e despachada ou transportada para fora da União Europeia pelo fornecedor, pelo consumidor se este não estiver no território do Estado Membro, ou em nome do fornecedor ou consumidor. O IVA quanto aos bens e serviços usados para o propósito da transação é dedutível, nos termos do artigo 169(b). A isenção também contempla, segundo o artigo 153, o fornecimento dos serviços por intermediários, em nome e por conta de outra pessoa.¹⁶

Em segundo lugar, a Diretiva do IVA requer que os Estados Membros isentem o fornecimento de serviços, incluindo transportes e atividades acessórias, diretamente

¹⁵ No mesmo sentido, segundo Terra e Kajus (2011:948), o artigo 164 presumivelmente visa a evitar que pessoas tributadas estejam permanentemente em posição de receberem restituições.

¹⁶ Excetuam-se os serviços prestados por agentes de viagem que em nome e por conta de viajantes prestem serviços executados em outros Estados Membros.

ligados com a exportação e com a importação de bens sob arranjos de importação temporários com isenção total do imposto de importação (artigos 146(1)(e) e 61), o que inclui processamento interno. O IVA quanto aos bens e serviços usados para o propósito da transação é dedutível, nos termos do artigo 169(b). A isenção também contempla, segundo o artigo 153, o fornecimento dos serviços por intermediários, em nome e por conta de outra pessoa.

Acerca do significado de serviços “diretamente ligados com a exportação, incluindo transportes e atividades acessórias”, a Corte de Justiça da União Europeia, em julgamento de 29 de junho de 2017, esclareceu que “decorre do texto e do objetivo” dessa disposição:

... que ela deve ser interpretada de forma a significar que da existência de uma conexão direta resulta não apenas que, pela sua matéria, o fornecimento de serviço em questão contribui para a performance de uma transação de importação e exportação, mas também que estes serviços sejam fornecidos diretamente, conforme o caso, ao exportador, importador, ou consignatário dos bens em questão.¹⁷

Em terceiro lugar, ao artigo 164 da Diretiva do IVA autoriza aos Estados Membros que isentem 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.¹⁸ O IVA quanto aos bens e serviços usados para o propósito da transação é dedutível, nos termos do artigo 169(b). A vinculação entre a isenção e exportações passadas parece transparecer o objetivo de evitar acúmulo estrutural de créditos de IVA por exportadores.

¹⁷ Corte Europeia de Justiça, Caso C-288/16, para. 32.

¹⁸ Ver, por exemplo, o Code Général des Impôts (França), artigo 275 e o Decreto del Presidente della Repubblica 633 (Italia), artigo 8(1)(c) e 8(1)(2).

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

Nos termos do artigo 211(3) do Código, os beneficiários do regime de processamento interno devem atender às seguintes condições gerais de elegibilidade: (a) serem estabelecidos no território aduaneiro da União Europeia, sujeito a exceções justificadas¹⁹ e (b) proverem a necessária segurança quanto a conduta apropriada das operações, sendo entendido que a condição de Operador Econômico Autorizado (OEA) será considerada segurança suficiente, desde que a atividade correspondente ao regime faça parte do certificado de OEA, (c) caso uma dívida aduaneira ou outros encargos possam ser incorridos para produtos sob o regime, deverá ser prestada garantia, que pode ser específica para a operação ou cobrir diversas operações, (d) utilizar ou fazer utilizar os bens, processar operações ou fazer processar operações nos bens.

3. Forma como a empresa interessada deve requerer o benefício

Segundo o artigo 211(1) do Código, a empresa interessada em usufruir o regime deve requerer autorização às autoridades aduaneiras nacionais para utilização do regime. Na autorização, são estabelecidas as condições para o regime.

A autorização pode ser requerida para utilização única ou continuada. No caso da autorização única, a solicitante utilizará autorização por meio de pedido simplificado anexado à declaração de importação. No caso da autorização para uso regular, a solicitante deverá fazer o pedido previamente à autoridade aduaneira do seu local de estabelecimento. Em qualquer dos casos, a solicitante deverá submeter a respectiva declaração aduaneira para confirmar que utilizará o regime.²⁰

Sujeito a limitações, o artigo 211(2) prevê também a possibilidade de autorizações retroativas (à importação), no caso de autorizações continuadas, até um ano após a

¹⁹ Regulamento Delegado 2446/2015, artigos 161 e 162.

²⁰ Comissão Europeia, Online course, UCC Special Procedures other than Transit, item 3.1.

importação ter sido realizada e ainda que os bens sob o regime não estejam mais disponíveis no momento em que a solicitação para a autorização for aceita.²¹

As condições cumulativas para autorização retroativa, são, segundo o artigo 211(2) do Código: (a) haver necessidade econômica comprovada, (b) não haver relação entre o pedido e uma fraude tentada, (c) prova, pela solicitante, de que todos os requisitos do regime são atendidos, de que, se apropriado, que os bens possam ser identificados para o período em questão e de que as contas e registros permitam que o regime seja controlado, (d) possibilidade de executar todas as formalidades necessárias para regularizar a situação, incluindo, quando necessário, a invalidação da declaração de importação em questão, (e) ausência de autorização com efeito retroativo à solicitante nos últimos três anos anteriores à aceitação do pedido, (f) não ser necessário fazer um teste de condições econômicas, exceto no caso de renovação de autorização para o mesmo tipo de operação e bens, (g) não se tratar da operação de locais de armazenagem para depósito aduaneiro, (h) no caso de a solicitação referir-se à renovação de autorização para o mesmo tipo de operação e bens, a solicitação ser submetida até três anos do fim da validade da autorização original. Autoridades aduaneiras podem conceder autorização com efeito retroativo também se os bens sob o regime não estiverem mais disponíveis no momento em que a solicitação para a autorização for aceita.

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

Nos termos do artigo 211(4), as autoridades aduaneiras nacionais verificarão o atendimento às seguintes condições, adicionalmente às abordadas nos itens 2 e 3: (a) as autoridades aduaneiras deverão ser capazes de exercer supervisão aduaneira sem ter que introduzir arranjos administrativos desproporcionais ao propósito econômico envolvido e (b) os interesses essenciais de produtores da União Europeia não serão adversamente afetados pela autorização. Segundo o disposto no artigo 211(5), os interesses essenciais de produtores da União Europeia não serão considerados exceto se houver prova em contrário ou quando as condições econômicas estiverem presentes.

²¹ Regulamento Delegado 2446/2015, artigo 172, Comissão Europeia, Online course, UCC Special Procedures other than Transit, item 3.5.

Caso haja prova de que os interesses essenciais em questão provavelmente serão afetados, a análise das condições econômicas será realizada no nível da União Europeia, conforme estabelece o artigo 211(5).²²

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

O regime aplica-se nas modalidades isenção, denominada *inward processing* EX/IM, em que a exportação dos bens processados ocorre previamente à entrada dos bens no regime e suspensão, denominada *inward processing* IM/EX, em que a entrada dos bens antecede a exportação dos bens processados.²³ Na modalidade EX/IM, autoriza-se a importação, com o benefício do regime, de materiais equivalentes aos já empregados na exportação.

No caso da suspensão, o regime é desenhado para dar às empresas a possibilidade de processar bens importados mesmo antes que decidam, de acordo com condições logísticas, comerciais, ou de qualquer ordem, se os produtos serão exportados. O regime também pode ser utilizado para bens que requeiram preservação, melhora na aparência ou qualidade comercial, ou preparação para distribuição ou venda.

6. Tributos abrangidos pelo benefício

A abrangência do regime de processamento interno decorre parcialmente da legislação aduaneira, no que se refere ao próprio regime, e parcialmente da legislação do IVA, que faz referência ao Código Aduaneiro da União Europeia.

Segundo o artigo 256 do Código, os tributos e encargos abrangidos pelo regime de processamento interno são o imposto de importação, outros encargos exigidos por outras disposições em vigor (o que inclui o IVA e o imposto seletivo – *excise tax*) e medidas de política comercial (desde que não proíbam a entrada ou saída dos bens).

²² As condições específicas para a realização do teste de condições econômicas são previstas no Regulamento Delegado 2446/2015, artigos 166 e 167.

²³ Regulamento Delegado 2446/2015, artigo 1(29) e (30).

Segundo dispõe o artigo 255 do Código, caso seja requerida uma taxa de aproveitamento, as autoridades aduaneiras nacionais ou a legislação da União Europeia estabelecem essas taxas, ou os métodos para estabelecimento dessas taxas, de acordo com as circunstâncias.

Nos termos da Diretiva do IVA, na modalidade suspensão do regime de processamento interno, o IVA referente ao bem também é abrangido. Neste caso, nos termos do artigo 71(1) da Diretiva do IVA, o fato gerador (*chargeable event*) ocorre e o IVA se torna devido apenas no momento em que os bens deixem de estar cobertos pelo regime de processamento interno e, conforme o artigo 71(2) da Diretiva do IVA, os Estados Membros aplicarão, acerca do fato gerador e do momento em que o IVA se torna cobrável, as disposições referentes aos direitos aduaneiros. Por outro lado, caso os bens estejam sujeitos a direitos aduaneiros, imposições agrícolas ou encargos de natureza equivalente estabelecidos em uma política comum, o fato gerador do IVA ocorrerá em momento simultâneo ao dessas medidas.

Conforme discutido no item 1, o processamento interno também pode abranger o IVA aplicável ao fornecimento de serviços (i) relacionados ao fornecimento de bens para processamento interno e (ii) executados nos locais de processamento interno, quando o processamento ocorrer no seu território; e necessariamente abrange o IVA aplicável ao fornecimento de serviços (iii) diretamente ligados com a importação e exportação dos bens para processamento, incluindo transportes e atividades acessórias.

7. Documentos físicos ou eletrônicos utilizados para comprovar a operação

Quanto ao regime de processamento interno, nos termos do artigo 278 do Código, meios de troca e arquivamento físicos de informações só poderão ser utilizados de forma transitória, até 31 de dezembro de 2020, enquanto os sistemas eletrônicos necessários para a implementação das disposições do Código ainda não estiverem operacionais.

As informações e documentos utilizados para solicitar e fundamentar os pedidos e decisões no âmbito do regime de processamento interno são listados nos Anexos A e B

do Regulamento Delegado 2446/2015. Durante o período de transição, o Regulamento Delegado estabelece, no artigo 2, algumas possibilidades de exceção a esses requisitos.

Quanto ao término do regime, o importador tem a obrigação de apresentar o documento denominado *bill of discharge*, que é analisado pelo agente aduaneiro de forma a determinar se os tributos a pagar foram calculados de forma apropriada.²⁴

Já no que se refere às isenções e deduções de IVA para serviços em situações de exportações de bens, é interessante notar que a União Europeia parece adotar uma abordagem flexível, que privilegia a segurança jurídica para os contribuintes/administrados e a proporcionalidade sobre as formas.

Nesse sentido, por exemplo, em relação aos documentos para demonstrar a ligação direta entre a prestação de serviços com a exportação no contexto dos artigos 146(1)(e) e 61 da Diretiva,²⁵ a Corte de Justiça da União Europeia, em julgamento de 8 de novembro de 2018, esclareceu que exigências formais devem observar os princípios da segurança jurídica e proporcionalidade. Quanto à proporcionalidade, obrigações formais devem ter em conta os requisitos materiais e características objetivas das transações. Desde que tais características permitam inferir uma exportação, a isenção deve ser reconhecida mesmo que alguns requisitos formais não sejam atendidos pelos contribuintes. Segundo a Corte, apenas duas situações podem levar uma falha formal a impedir a isenção: na hipótese de participação intencional em evasão fiscal e na hipótese de ausência de evidências conclusivas de satisfação dos requisitos materiais.²⁶

O caso concreto disse respeito à autuação de um intermediário prestador de serviços de transporte terrestre, autuado na Romênia por ter aplicado a isenção de IVA ao transporte terrestre internacional de bens para exportação sem, porém, ter posse ou cópia de declarações de exportação (uma vez que não era o exportador). A Corte Europeia de Justiça decidiu que a isenção concedida para o fornecimento de serviços de transporte

²⁴ Regulamento Delegado 2446/2015, artigo 265.

²⁵ Vide discussão na seção 1 acima quanto à isenção para serviços diretamente ligados à exportação de bens sob arranjos temporários.

²⁶ Corte Europeia de Justiça, Caso C-495/17, paras. 37-42.

diretamente ligados à exportação de bens e o fornecimento de serviços por intermediários que participem deste fornecimento proíbe os Estados Membros de exigirem a posse da declaração de exportação como condição para tal isenção. Segundo a Corte Europeia, cabe às autoridades competentes, para os fins do reconhecimento da isenção, buscar o atendimento às condições legais com “alto grau de probabilidade suficiente, a partir de todas as informações disponíveis às autoridades”.²⁷

8. Normas e procedimentos aplicáveis à operação

O regime de processamento interno é disciplinado nos artigos 256, 257 e 258 do Código. Segundo o disposto no artigo 256(1), o regime aplica-se à utilização de bens de fora da União Europeia em uma ou mais operações de processamento no território aduaneiro da União Europeia.²⁸ O artigo 256(2) do Código autoriza o regime de processamento interno caso os bens sujeitos possam ser identificados nos bens processados, nos casos de reparo e destruição²⁹ e para acessórios à produção. Além disso, ainda segundo o artigo 256(2), o regime de processamento interno pode ser utilizado para “bens equivalentes” quando as condições se verificarem.³⁰ Finalmente, o artigo 256(3) autoriza a utilização do regime em bens para operações que visem a garantir conformidade com requisitos técnicos

²⁷ Corte Europeia de Justiça, Caso C-495/17, decisão.

²⁸ Operações de processamento são definidas, nos termos do artigo 5 do Código, como: (a) trabalho em bens, incluindo seu erguimento e montagem ou adaptação a outros bens, (b) processamento de bens, (c) destruição de bens, (d) reparação de bens, incluindo sua restauração e colocação em ordem, (e) uso de bens que não são encontrados nos produtos processados, mas que permitam ou facilitem a produção destes produtos, ainda que sejam parcial ou completamente utilizados no processo (acessórios à produção).

²⁹ O regime de processamento interno pode ser utilizado para a destruição ou reparo de bens defeituosos ou que não cumpram condições contratuais, nos termos do artigo 118(4) do Código, resultando na remissão ou devolução do imposto de importação.

³⁰ Na dicção do artigo 223(1) do Código, bens equivalentes são bens originários da União Europeia armazenados, utilizados ou processados em lugar dos bens sob procedimento (regime) especial (exceto no caso do processamento externo, em que a definição é outra). Bens equivalentes devem ter a mesma classificação tarifária de acordo com a Nomenclatura Combinada, a mesma qualidade comercial e as mesmas características que os bens que substituem. O uso de bens equivalentes no processamento interno é permitido sob autorização e supervisão aduaneira antes da importação dos bens que eles substituem (ou seja, na modalidade isenção), nos termos do artigo 223(2)(c) do Código. Porém, o artigo 223(3) proíbe o uso de bens equivalentes no processamento interno em casos em que: (a) apenas “formas usuais de manuseio” são executadas (vide n 31 abaixo), (b) seja proibido drawback ou isenção de imposto de importação ao bem ao questão, ou (c) o uso leve a uma vantagem injustificada em termos do imposto de importação. Finalmente, no caso de isenção, caso o produto processado seja sujeito a imposto de exportação, a detentora da autorização deverá oferecer garantia de pagamento do imposto de exportação caso os bens a serem importados não sejam importados no prazo definido. O Regulamento Delegado 2446/2015 estabelece as condições para o uso de bens equivalentes no artigo 169.

antes da sua liberação para circulação e em bens que devam passar por “formas usuais de manuseio”.³¹

Conforme o artigo 257(1), as autoridades aduaneiras devem especificar o prazo para a execução do regime de processamento interno. O prazo é contado do momento em que os bens são colocados no regime e leva em consideração o tempo requerido para a execução das operações de processamento e para completar o procedimento. O prazo pode ser estendido por “duração razoável”, mediante pedido justificado da solicitante, segundo o artigo 257(2).

No caso de exportações prévias (modalidade isenção), a autorização especificará o prazo para importação levando em conta o prazo para aquisição e transporte dos bens. Este período não excederá seis meses da data da declaração de exportação dos produtos processados obtidos dos bens equivalentes (artigo 257 (3)). O prazo pode, a pedido, ser estendido mesmo após sua expiração, desde que o período total não exceda doze meses, de acordo com o artigo 257(4).

Durante o regime, os bens permanecem sob supervisão aduaneira, mas podem ser movimentados sem formalidade específica, segundo o artigo 219 do Código. O regime de processamento interno pode, ainda, ser relacionado a outros regimes, como zona franca e processamento externo, ou aplicar-se em locais de depósitos aduaneiros. Assim, bens em zonas francas podem ser colocados sob processamento interno, seguindo as condições do processamento interno, nos termos do artigo 247.

Já o artigo 258 do Código determina que, mediante pedido, as autoridades aduaneiras podem autorizar que alguns ou todos os bens sob processamento interno ou resultantes sejam reexportados temporariamente para processamento fora da União Europeia, seguindo o regime de processamento externo.

Além disso, o artigo 241 do Código permite que as autoridades aduaneiras possam, quando uma necessidade econômica existir e a supervisão aduaneira não for

³¹ Formas usuais de manuseio, segundo o artigo 220 do Código, são voltadas a preservar os bens, melhorar sua aparência ou qualidade comercial, ou prepara-los para distribuição ou revenda.

adversamente afetada, autorizar o processamento no depósito aduaneiro, sujeito às condições do processamento interno. Neste caso, porém, os bens não serão considerados como se estivessem sob o regime de depósito aduaneiro.

Os produtos processados podem ser reexportados, armazenados, destinados a zona franca, ou destinados a circulação interna.³² Portanto, na modalidade suspensão, o regime é desenhado para dar às empresas a possibilidade de processar bens importados mesmo antes que decidam, de acordo com condições logísticas, comerciais, ou de qualquer ordem, se os produtos serão exportados. O regime também pode ser utilizado para bens que apenas requeiram preservação, melhora na aparência ou qualidade comercial, ou preparação para distribuição ou venda, de acordo com o artigo 220 do Código.

Caso os bens sejam destinados a circulação interna, os tributos e encargos e medidas de política comercial abrangidos serão aplicáveis. Neste caso, as empresas poderão requerer o pagamento conforme as alíquotas e valores referentes ao momento da importação dos bens (conforme declaração de importação), nos termos dos artigos 86(3) e 202(1) do Código. Do contrário, os tributos (inclusive o IVA) e encargos serão calculados a partir do valor do produto processado a alíquotas aplicáveis no momento da liberação para circulação interna (artigo 85 do Código).³³

Já o cálculo das deduções de IVA é disciplinado nos artigos 174 e 175 da Diretiva do IVA. Segundo o artigo 174, caso seja necessário aplicar uma dedução proporcional do IVA devido nos bens e serviços usados, em virtude da existência de transações com isenção de IVA e sujeitas a dedução e de outras transações em que a dedução não é autorizada, a proporção da parcela dedutível do IVA é estabelecida tendo como numerador o montante total da receita anual atribuível a transações sujeitas a dedutibilidade, desconsiderado o IVA, e como denominador o total da receita anual atribuível às transações no numerador mais o total atribuível às transações não sujeitas a

³² Comissão Europeia, Taxation and Customs Union, 'Inward Processing'.

³³ Comissão Europeia, Taxation and Customs Union, 'Inward Processing'. Regras detalhadas constam do Regulamento Delegado 2446/2015, artigos 72-76.

dedutibilidade.³⁴ Os montantes a seguir devem ser excluídos do cálculo da parcela dedutível: (i) a receita atribuível ao fornecimento de bens de capital usados pelo contribuinte para os propósitos de seus negócios, (ii) a receita atribuível a transações imobiliárias e financeiras incidentais, (iii) a receita atribuível às transações isentas de IVA para “outras atividades”,³⁵ desde que tais transações sejam incidentais.

Nos termos do artigo 175, a proporção dedutível é determinada anualmente e fixada como percentual arredondado até o próximo número inteiro. Essa proporção é aplicada ao ano seguinte de forma provisória. Na ausência de transações significativas, a proporção é estimada de forma provisória, sob supervisão das autoridades fiscais, baseado nos planos de negócio do próprio contribuinte. As deduções feitas com base nas proporções provisórias são ajustadas no momento da fixação da proporção anual no ano subsequente.³⁶

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

Não foram encontrados estudos sobre o percentual das exportações da União Europeia amparadas pelo regime de processamento interno.

³⁴ Os Estados Membros podem incluir no denominador o montante de subsídios, exceto subsídios diretamente ligados ao preço do fornecimento de bens e serviços.

³⁵ Conforme listadas no artigo 135 da Diretiva do IVA.

³⁶ Diretiva do IVA, artigo 175. No caso de bens de capital, o ajuste tem periodicidade de cinco anos, assim, o ajuste anual é feito à razão de 1/5 do montante. No caso de propriedade imóvel adquirida como bem de capital, o ajuste pode ter periodicidade de até vinte anos. Diretiva do IVA, artigo 187. Bens de capital fornecidos durante o período de ajuste são tratados como se tivessem sido aplicados até o fim do período de ajuste. Caso o fornecimento do bem de capital seja tributado, a atividade é presumida como tributável, do contrário, a atividade é presumida como não tributável. Caso o fornecimento do bem de capital seja isento, os Estados Membros podem isentar o requisito de ajuste na medida que o consumidor seja tributado e utilize o bem em questão apenas para transações dedutíveis. Diretiva do IVA, artigo 188. Note-se que os Estados Membros podem considerar serviços com características similares àquelas normalmente atribuíveis a bens de capital como bens de capital para os fins de ajuste. Diretiva do IVA, artigo 190.

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

Segundo um estudo mencionado em sítio da própria União Europeia, mas não identificado de forma a permitir encontrar o material em questão, o procedimento de processamento interno abrangeu 43% das exportações de veículos da União Europeia em 2011, equivalente a 69 bilhões de euros.³⁷ Cabe ressaltar que a menção ao estudo não esclarece a questão da utilização do regime no que se refere a serviços empregados como insumos ou associados à entrega dos bens em questão.

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

Por diversas razões, a União Europeia apresenta um modelo de relevância potencial para a implementação de um drawback de serviços no Brasil. Duas razões se destacam para os fins do Projeto. Em primeiro lugar, a economia e as exportações da União Europeia são intensivas em serviços avançados e o sistema aduaneiro e tributário europeus expressamente exoneram tributos sobre serviços associados a exportações de bens, inclusive, especificamente, serviços em bens sob processamento interno.

Em segundo lugar, a União Europeia tem uma institucionalidade complexa, com a União e os Estados Membros, sendo que cada Estado Membro pode, por sua vez, conferir grau de autonomia diferente aos respectivos entes subnacionais. Apesar dessa complexidade, a União Europeia não deixou de alcançar um marco normativo que tem em conta a importância da neutralidade tributária externa, habilitadora de uma economia intensiva em serviços avançados.

³⁷ Comissão Europeia, Taxation and Customs Union, Inward Processing.

Quanto ao modelo europeu, conclui-se pela complementariedade entre a legislação aduaneira e a legislação tributária. A legislação aduaneira prevê isenções para trabalhos em propriedade móvel adquirida ou importada para posterior remessa ao exterior. A legislação do IVA estipula isenções para fornecimento de serviços diretamente ligados com a exportação (de forma geral) e a importação de bens para processamento interno e exportação (de forma específica), além de isenções para serviços ligados a negócios de exportação, limitadas ao valor de exportação do contribuinte nos doze meses precedentes. Essas medidas parecem evitar a acumulação estrutural de créditos tributários e, dessa forma, reduzem o custo de capital de empresas europeias, promovendo a neutralidade fiscal nas exportações

Referências

COMISSÃO EUROPEIA, Taxation and Customs Union, 'Inward Processing', disponível em https://ec.europa.eu/taxation_customs/inward-processing_en, acesso em 28 de abril de 2020.

COMISSÃO EUROPEIA, Online course, UCC Special Procedures other than Transit, item 3.1, disponível em https://ec.europa.eu/taxation_customs/eu-training/general-overview/download-portal-eu-customs-taxation-elearning-courses_en#form, acesso em 8 de maio de 2020.

COMISSÃO EUROPEIA, Regulamento Delegado 2446/2015, Commission Delegated Regulation (EU) 2015/2446 of 28 July 2015, supplementing Regulation (EU) No 952/2013 of the European Parliament and of the Council as regards detailed rules concerning certain provisions of the Union Customs Code, OJ L 343 29.12.2015, p. 1, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:02015R2446-20190725>, acesso em 8 de maio de 2020, acesso em 8 de maio de 2020.

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.

FRANÇA, Code Général des Impôts, dernière modification 26 avril 2020, disponível em https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=72C5DCAA96D09D9157DA1208D99E206B.tplgfr31s_2?idSectionTA=LEGISCTA000006179653&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20200602, acesso em 2 de junho de 2020.

FRANÇA, Ministère de l'Economie et des Finances, Circulaire DA 13-004, 'Le régime fiscal suspensif', disponível em http://circulaire.legifrance.gouv.fr/pdf/2013/01/cir_36322.pdf, acesso em 3 de junho de 2020.

ITÁLIA, Decreto del Presidente della Repubblica 633, 26 de outubro de 1972, atualizado até 6 de abril de 2020, disponível em <https://www.altalex.com/documents/codici-altalex/2019/01/25/decreto-iva>, acesso em 6 de junho de 2020.

ITÁLIA, Decreto del Presidente della Repubblica 43, 23 de janeiro de 1973, publicado em 28 de março e 1973, disponível em https://www.adm.gov.it/portale/documents/20182/890938/Testo+unico+del+23_01_1973+n.+43.pdf/23f737af-9fb4-4517-bd0f-5de6120b0922, acesso em 7 de junho de 2020.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, 'Disputes by Member', disponível em https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/dispu_by_country_e.htm, acesso em 11 de junho de 2020.

REINO UNIDO, Gov.UK, 'The UK Has Left the EU', disponível em <https://www.gov.uk/transition>, acesso em 1º de junho de 2020.

REINO UNIDO, Goods exported from the UK (VAT Notice 703), disponível em: <https://www.gov.uk/guidance/vat-on-goods-exported-from-the-uk-notice-703#sect5>, acesso em 1º de junho de 2020.

REINO UNIDO, Place of supply of services (VAT Notice 741A), disponível em: <https://www.gov.uk/guidance/vat-place-of-supply-of-services-notice-741a#sec16>, acesso em 1º de junho de 2020.

REINO UNIDO, HMRC internal manual: VAT Place of Supply of Services, disponível em: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-place-of-supply-services/vatposs08900>, acesso em 01 de junho de 2020.

TERRA, B., KAJUS, J., A Guide to the European VAT Directives, Amsterdam: IBFD, 2011, p. 948.

UNIÃO EUROPEIA, Diretiva 112/2006, Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ L 347, 11.12.2006, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A02006L0112-20190116>, acesso em 7 de maio de 2020.

UNIÃO EUROPEIA, Regulamento 952/2013, Regulation (EU) No 952/2013 of the European Parliament and of the Council of 9 October 2013 laying down the Union Customs Code, OJ L 269, 10.10.2013, p. 1–101, consolidated version of 1 January 2020, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32013R0952>, acesso em 23 de junho de 2020.

VAN DOESUM, A, VAN KESTEREN, H, VAN NORDEM, G, Fundamentals of EU VAT Law, Amsterdam: Wolters Kluwer, 2016.