

Opinião: ICMS na exportação ficta

13/09/2022

As distribuidoras de combustíveis do país vêm sofrendo autuações para a exigência de ICMS e multa sob a acusação da prática de "exportação ficta", decorrente da ausência de averbação, no Portal Siscomex, das notas fiscais relativas às "operações destinadas a uso e consumo de bordo".

123RF



123RF

Tais autuações são indevidas, na medida em que, quando o fornecimento dos produtos objeto de tais operações é feito às aeronaves que estejam exclusivamente em tráfego internacional com destino ao exterior, a operação de abastecimento de combustível para uso e consumo de bordo é equiparada à exportação pela própria legislação.

É neste contexto que o presente estudo pretende examinar as particularidades de tal operação, os motivos da não averbação das notas fiscais e, por consequência, a ilegalidade das autuações em comento.

Obrigatoriedade de emissão da Declaração Única de Exportação (DU-E) e a falha sistêmica no Portal Siscomex

A distribuição de combustíveis envolve uma grande movimentação de volumes em graneis líquidos. Tal movimentação abrange o transporte aéreo e o marítimo, sendo natural, no fluxo das operações, as distribuidoras de combustíveis exportarem e importarem mercadorias em grande escala.

Dentre as atividades praticadas pelas distribuidoras encontra-se o fornecimento de Querosene de Aviação (QAV) e Gasolina de Aviação (GAV) às companhias aéreas nacionais e estrangeiras, às aeronaves de aviação executiva e outros.

Quando esse fornecimento é feito às aeronaves que estejam exclusivamente em tráfego internacional com destino ao exterior, a operação de abastecimento de combustível para uso e consumo de bordo é equiparada à exportação, tal como prescrevem os dispositivos abaixo:

Artigo 205 da Portaria Secex nº 23/11:

"Artigo 205. As exportações em regime de provisão de bordo ficam excluídas de tratamento administrativo, exceto nos casos previstos na legislação e em regulamentação emitida por órgão competente."

Solução de Consulta Interna Cosit (RFB) nº 12/2018:

"O fornecimento de combustível, lubrificante e de outras mercadorias destinadas ao uso e consumo de bordo em embarcação ou aeronave de bandeira brasileira ou estrangeira, exclusivamente de tráfego internacional, constitui uma operação de exportação".

Artigo 153, II, da Constituição Federal:

"Artigo 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)
II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados."

Artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.578/77:

"Artigo 1º. O Imposto sobre a Exportação, para o estrangeiro, de produto nacional ou nacionalizado tem como fato gerador a saída deste do território nacional."

Artigo 23 do Código Tributário Nacional:

"Artigo 23. O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes do território nacional."

Em se tratando de operação de exportação, é necessária a realização do correspondente despacho aduaneiro, com vistas a verificar a exatidão dos dados declarados pelo exportador em relação à mercadoria, aos documentos apresentados e à legislação específica, facultando seu desembaraço aduaneiro e sua posterior saída para o exterior.

Ao remeter a mercadoria para o mercado internacional, por meio do CFOP 7667, a distribuidora possui o prazo legal de 180 dias contados da saída da mercadoria para comprovar o efetivo envio ao exterior.

Dito isto, desde outubro de 2018, o documento que deve subsidiar o despacho aduaneiro de exportação é a Declaração Única de Exportação (DU-E), instituída pela Portaria Conjunta RFB/Secex nº 349/2017, que define o enquadramento da operação de exportação e compreende informações de naturezas aduaneira, administrativa, comercial, financeira, fiscal e logística, substituindo os antigos Registro de Exportação (RE) e Declaração de Exportação (DDE).

A Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 1.702/2017 disciplinando o procedimento do despacho aduaneiro de exportação processado por meio da DU-E, especificamente nos seus

arts. 102 a 104, nos casos de fornecimento de combustíveis, lubrificantes, alimentos e outros produtos para uso e consumo de bordo em aeronave ou embarcação de bandeira estrangeira ou brasileira, em tráfego internacional.

A referida IN RFB também define que a elaboração da DU-E deverá se dar em módulo próprio do Portal Siscomex e consistirá na prestação, pelo declarante ou seu representante, das informações necessárias ao controle da operação de exportação.

Ao acessar o Portal Siscomex, a distribuidora deverá ter como base a nota fiscal que amparou a operação de exportação, indicando o número da nota e a sua chave de acesso do Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica, de modo a "carregá-la" no Portal Siscomex e, assim, concluir o despacho aduaneiro.

Todavia, desde a implementação da Declaração Única de Exportação (DU-E), o Portal Siscomex vem apresentando inconsistência no despacho de exportação relativo ao consumo de bordo, em embarcações ou aeronaves, exclusivamente de tráfego internacional, de bandeira brasileira, o que impede o registro e a averbação da DU-E relativa a essas operações.

Tal inconsistência se deve ao fato de que o Siscomex somente processa o registro da operação de exportação se o campo denominado "idDestino" for preenchido com o código 3 (operação com exterior) e com Código Fiscal de Operação e Prestação (CFOP) do grupo 7.000 (saídas ou prestações de serviço para o exterior).

Isso porque a Receita Federal do Brasil, seguindo a legislação federal (artigo 22, VIII, da CF/88 — competência privativa da União para legislar sobre comércio exterior), entende que toda e qualquer operação de abastecimento de combustível para uso e consumo de bordo de embarcações e aeronaves, exclusivamente em tráfego internacional, com destino ao exterior, é equiparada à exportação.

Assim, o Portal Siscomex somente aceita o preenchimento do "idDestino" com o código 3 e o CFOP do grupo 7.000.

Por outro lado, a legislação estadual do ICMS confere tratamento distinto às operações de uso e consumo de bordo.

O Convênio ICM nº 12/75 equiparava às exportações apenas a saída de produtos industrializados de origem nacional, destinada ao consumo ou uso de embarcações ou aeronaves, de bandeira estrangeira aportadas no país:

"Cláusula primeira. Fica equiparada à exportação, para os efeitos fiscais previstos na legislação vigente, a saída de produtos industrializados de origem nacional, destinada ao consumo ou uso de embarcações ou aeronaves, de bandeira estrangeira, aportadas no País, observadas as seguintes condições:

I – operação efetuada ao amparo de guia de exportação, na forma das normas estabelecidas pelo Conselho do Comércio Exterior (Concex), devendo constar do documento, como natureza da operação, a indicação: 'fornecimento para consumo ou uso de embarcações e aeronaves de bandeira estrangeira';

II – adquirente sediado no exterior;

III – pagamento em moeda estrangeira conversível, através de uma das seguintes formas:

a) pagamento direto, mediante fechamento do câmbio em banco devidamente autorizado;

b) pagamento indireto, a débito da conta de custeio mantida pelo agente ou representante do armador adquirente do produto;

IV – comprovação do embarque pela autoridade competente."

Já o abastecimento de embarcações e aeronaves nacionais com destino ao exterior era tratado pelo Convênio ICMS nº 84/90 como benefício fiscal, sendo facultado aos Estados e ao Distrito Federal conceder isenção do ICMS nas saídas de combustíveis e lubrificantes para essa finalidade, e não exigir o estorno de crédito do ICMS:

"Cláusula primeira. Acordam os Estados e o Distrito Federal em conceder isenção do ICMS nas saídas de combustíveis e lubrificantes para o abastecimento de embarcações e aeronaves nacionais com destino ao exterior.

Parágrafo único. Ficam as unidades federadas autorizadas a não exigir o estorno de crédito previsto no art. 21, I, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, nas operações de que trata esta cláusula."

Considerando esta divergência normativa, o entendimento das secretarias de Fazenda dos estados e do Distrito Federal era o de que, por não serem as operações de abastecimento de embarcações e aeronaves nacionais com destino ao exterior equiparadas à exportação para fins de ICMS, a nota fiscal eletrônica deveria ser preenchida com CFOP do grupo 5.000 (saídas ou prestações de serviço para o estado) e não do grupo 7.000, próprio das operações com destino ao exterior e determinado pela Receita Federal do Brasil no Portal Siscomex.

Aqui se tem o primeiro ponto de inconsistência: a divergência entre os tratamentos dispensados à matéria do ICMS pelas legislações tributária federal e estadual.

Em razão do referido problema, após longo trabalho institucional das distribuidoras com as entidades representativas do setor junto ao Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), tal tratamento normativo foi revisto, culminando na edição do Convênio ICMS nº 55/21, que revogou o Convênio nº 84/90 e alterou o Convênio nº 12/75, harmonizando a legislação tributária estadual à federal e equiparando à exportação a saída de produtos destinada ao uso ou consumo de bordo em embarcações ou aeronaves, exclusivamente em tráfego internacional, com destino ao exterior, produzindo efeitos a partir de 01.06.2021:

"Cláusula primeira. Fica equiparada à exportação, para os efeitos fiscais previstos na legislação vigente, a saída de produtos destinada ao uso ou consumo de bordo, em embarcações ou aeronaves exclusivamente em tráfego internacional com destino ao exterior.

§1º A equiparação condiciona-se a que ocorra:

I – a confirmação do uso ou do consumo de bordo nos termos previstos neste convênio;

II – o abastecimento de combustível ou lubrificante ou a entrega do produto exclusivamente em zona primária alfandegada ou área de porto organizado alfandegado.

§2º As unidades federadas ficam autorizadas a não exigir o estorno de crédito previsto no inciso I do artigo 21 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, nas operações de que

trata esta cláusula."

Deste modo, ficou superada a controvérsia a respeito do correto CFOP a instruir os documentos fiscais, restando definido entre os fiscos federal e estadual o entendimento a respeito do uso do código do grupo 7.000 (saídas ou prestações de serviço para o exterior) nas notas fiscais das operações de abastecimento de aeronaves de bandeira nacional em tráfego internacional.

Todavia, apesar de superada a primeira problemática, até a presente data as distribuidoras de combustíveis permanecem impossibilitadas de proceder ao correto registro da DU-E e averbação das notas fiscais no Portal Siscomex para as operações de abastecimento de aeronaves de bandeira nacional em tráfego internacional, uma vez que subsiste um segundo ponto de inconsistência: as travas impostas pelo sistema da DU-E, com base nas regras de preenchimento do arquivo eletrônico ("xml") da nota fiscal eletrônica.

Isso porque, como já mencionado, o preenchimento do campo denominado "idDestino" com o código 3 é condição para inserção da nota fiscal no programa da DU-E, conforme informado pelo próprio Manual de Orientação da RFB disponível na internet [\[1\]](#).

Porém, ao se tentar incluir a NF-e de abastecimento com destino ao exterior, o Portal Siscomex acusa o erro "*A NF-e XXXXX tem local de destino que não é de operação ao exterior*", impossibilitando a finalização e o registro da declaração.

Esse erro deriva de configuração sistêmica do programa da DU-E, que exige que, em uma operação de exportação (CFOP do grupo 7.000) com clientes nacionais, o preenchimento seja diferente de EX (exterior), por se tratar de empresa brasileira, devendo o campo "idDestino" utilizado ser igual a 1.

Ou seja, apesar de a operação ser de exportação e de ser incluído o CFOP do grupo 7.000, o sistema entende que, sendo os clientes das distribuidoras empresas nacionais, o campo "idDestino" não pode ser preenchido com menção ao exterior (EX), razão pela qual ocorre o erro sistêmico acima explicado.

Na tentativa de equalizar essa situação e apresentar alternativas, entidades representativas do setor buscaram agendas com variadas autoridades aduaneiras e do Ministério da Economia.

Nessas ocasiões, a Receita mostrou-se ciente da dificuldade enfrentada pelas empresas que operam no setor de combustíveis de aviação e marítimo; porém, informou que qualquer ajuste no sistema da DU-E dependeria de prévio acerto no sistema da Nota Fiscal Eletrônica (matéria de competência dos estados e do Distrito Federal), para que houvesse base legal a justificar a alteração da própria DU-E (providência essa cujas execução e implementação ainda seriam de longo prazo).

Entretanto, a situação que se arrasta há mais de quatro anos expõe as empresas do segmento de distribuição de combustíveis a grande risco, especialmente perante os fiscos estaduais e distrital.

Assim, é sabido que a ausência de registro da DU-E pode facilmente redundar, para as distribuidoras, no indeferimento de pedidos de ressarcimento do ICMS previamente retido na

aquisição de combustíveis de aviação destinados à exportação, na glosa de eventuais créditos do imposto apropriados em circunstâncias similares ou, pior ainda, na lavratura de auto de infração pelas fazendas estaduais e distrital, visando a cobrança do ICMS e multa ante a suposta exportação ficta.

Ausência de exportação ficta e a sua equivocada tributação pelo ICMS

Como visto anteriormente, apesar de ultrapassada a questão do CFOP, as distribuidoras ainda enfrentam empecilho técnico no Portal Siscomex para proceder à expedição da DU-E e à averbação da nota fiscal eletrônica das operações de exportação.

Em razão da ausência de averbação das notas fiscais, o Fisco estadual e distrital entende que estaria caracterizada a exportação ficta; contudo, as operações de exportação de fato ocorrem, o que impossibilita a cobrança do ICMS, ante a ausência de fato gerador.

Além disso, é importante pontuar que a impossibilidade de averbação das NF-es e a consequente caracterização de exportação ficta são situações que escapam completamente à atuação e à responsabilidade das distribuidoras, já que o erro no Portal Siscomex é oriundo do preenchimento do campo "idDestino", que não permite a utilização de código que não seja o 1.

Apesar de todos os esforços já expendidos pelas empresas do segmento, até o momento não houve definição dos Estados e do Distrito Federal com a Receita a respeito das providências que serão adotadas para solucionar tal inconsistência.

Portanto, aqui se entende que a falha sistêmica em apreço não pode ocasionar autuações em face das distribuidoras, que se veem obrigadas a recolher imposto e multa indevidos, em decorrência de descumprimento de obrigação acessória que é absolutamente alheio à sua vontade.

Válido salientar, ainda, que, nos termos do artigo 21, II, e §1º da IN RFB nº 1.702/2017, são listados dois impeditivos para o registro da DU-E, a saber: 1) irregularidade cadastral no nome do declarante ou do exportador; ou 2) irregularidade impeditiva do registro, assim entendida aquela que decorra de omissão de dado obrigatório, de fornecimento de dado com erro ou de impossibilidade legal absoluta:

"Artigo 21. A DU-E será registrada no Portal Siscomex por solicitação do declarante, desde que:
I – não haja irregularidade cadastral em seu nome nem no nome do exportador, quando aplicável;

II – não seja constatada qualquer irregularidade impeditiva do registro.

§1º Considera-se irregularidade impeditiva do registro da DU-E a que decorra de omissão de dado obrigatório, de fornecimento de dado com erro ou de impossibilidade legal absoluta."

A referida IN RFB também traz a solução, ao prever em seu art. 91, caput, que, na hipótese de a averbação da DU-E não se processar automaticamente, caberá à fiscalização aduaneira realizá-la:

"Artigo 91. Na hipótese de a averbação não se processar automaticamente, caberá à fiscalização aduaneira realizá-la e registrar no Portal Siscomex as divergências constatadas.

§1º Para proceder à averbação de embarque conforme previsto neste artigo, a fiscalização aduaneira deverá certificar-se da origem da divergência e, sem prejuízo da adoção de outras medidas legais cabíveis, comunicar ao transportador ou ao exportador, quando couber, a necessidade de:

I – correção dos dados de embarque registrados no sistema;

II – apresentação dos documentos comprobatórios de correções nos documentos de embarque;

III – correção da DU-E."

Desta maneira, para fins de correção do sistema e adequação dos fatos (ausência de averbação das notas fiscais) à realidade (exportação de produtos), entende-se que cabe à Fiscalização Estadual e Distrital solicitar à Receita o processamento manual da DU-E, em vez de impor às distribuidoras ICMS e multa pela prática de tal suposta infração.

Conclusão

Portanto, parece-nos que as autuações pautadas na exigência de ICMS e multa pela "exportação ficta" em face das distribuidoras de combustíveis são indevidas, por decorrerem de falha sistêmica alheia à atuação destas empresas, estando a exportação devidamente caracterizada para todos os fins.

Por sua vez, a solução do problema depende de uma futura e esperada alteração técnica-normativa conjunta entre as Fazendas Estaduais e Distrital e a Receita Federal, destinada a viabilizar a averbação dos documentos fiscais, a fim de cessar a indevida lavratura de autuações lastreadas nesta inadequação do Portal Siscomex.

[1] Vide: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/manuais/exportacao-portalunico/elaboracao-da-due/notas-fiscais-eletronicas-que-instruem-a-du-e-possibilidades>

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2022-set-13/opinio-icms-exportacao-ficta/>