



GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
COORDENADORIA DA RECEITA ESTADUAL
Gerência de Tributação – GETRI

PARECER Nº 328/2013/GETRI/CRE/SEFIN

Origem	Expediente datado de 04 de junho de 2013
Interessado	Gerente de Fiscalização
Assunto	Regulamentação das operações de exportação direta

EMENTA: EXPORTAÇÃO DIRETA – NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS - A FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVAÇÃO OU DA NÃO-EFETIVAÇÃO DA EXPORTAÇÃO CARACTERIZA SAÍDA TRIBUTADA. A NÃO-COMPROVAÇÃO DO CANCELAMENTO DA EXPORTAÇÃO SUJEITA A ENTRADA À TRIBUTAÇÃO.

I – DA DEMANDA

O Senhor Gerente de Fiscalização encaminhou para esta Gerência consulta acerca das operações de exportação direta, bem como solicita a elaboração de parecer normativo, considerando que estas operações carecem de legislação específica, ao contrário das operações de exportação indireta, devidamente regulamentadas.

Questões pontuais referem-se à existência:

- de obrigação do recolhimento do imposto devido, inclusive o relativo à prestação do serviço de transporte, nos casos em que não se efetivar a exportação;
- de prazo para comprovar a efetivação da exportação;
- da obrigatoriedade de comprovação da devolução da mercadoria decorrente de cancelamento da operação, quais as formas usuais de comprovação, inclusive na devolução simbólica.

II – ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO

Seguindo o roteiro proposto, procedemos à análise dos preceitos legais:

- Provém da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 42 de 2003, o mandamento que dispõe sobre a não-incidência do ICMS na operação de exportação, consubstanciado na alínea “a” do inciso X do § 2º do art. 155:

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

...

X - não incidirá:

- sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o*



GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
COORDENADORIA DA RECEITA ESTADUAL
Gerência de Tributação – GETRI

aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

O dispositivo constitucional foi incorporado à Lei Complementar nº 87, de 1996, que instituiu o imposto, esclarecendo acerca da sua abrangência, que se estende às operações realizadas de forma indireta, por meio de terceira empresa, bem como sobre o direito ao crédito das operações antecedentes, por meio do art. 3º e do art.32:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

I - o imposto não incidirá sobre operações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, bem como sobre prestações de serviços para o exterior;

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;

III - entra em vigor o disposto no Anexo integrante desta Lei Complementar.

...

b) O Estado de Rondônia recepcionou a legislação federal por meio da Lei nº 688, de 27 de dezembro de 1996 no art. 3º, estabelecendo as penalidades para o seu descumprimento nos artigos 77 e 78:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários, produtos industrializados e semi-elaborados, ou serviços;

§ 1º Equipara-se às operações de que trata o inciso II, do artigo 3º, a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

§ 2º Nas operações a que se refere o parágrafo anterior, o estabelecimento remetente ficará obrigado ao recolhimento do imposto devido, monetariamente atualizado, sujeitando-se aos acréscimos legais, inclusive multa, nos casos em que não se efetivar a operação.(NR Lei nº 765, de 29/12/97 - D.O.E. De 29/12/97)

I - após decorrido o prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da saída da mercadoria do seu estabelecimento, excetuados os produtos primários e semi-



GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
COORDENADORIA DA RECEITA ESTADUAL
Gerência de Tributação – GETRI

elaborados, para os quais o prazo será de 90 (noventa) dias; (NR Lei nº 765, de 29/12/97 - D.O.E. de 29/12/97)

II - em razão de perda da mercadoria, qualquer que seja a causa;

III - em virtude de reintrodução da mercadoria no mercado interno.

§ 3º O recolhimento do imposto a que se refere o parágrafo anterior não será exigido na devolução da mercadoria, nos prazos fixados neste artigo, ao estabelecimento remetente. (NR Lei nº 765, de 29/12/97 - D.O.E. De 29/12/97)

Art. 77. As infrações e as multas sujeitas a cálculo na forma do inciso II, do artigo anterior são as seguintes:

...

IV - 150% (cento e cinquenta por cento): (NR dada pela Lei nº 2340, de 10.08.10 – efeitos a partir de 11.08.10)

...

e) do valor do imposto não pago, quando em operações ou prestações com destino ao exterior do país, por qualquer motivo, não se efetive ou comprove a exportação, observados os prazos legais, ressalvada a hipótese prevista no item 2 da alínea “e” do inciso IV do artigo 78; (AC pela Lei nº 2340, de 10.08.10 – efeitos a partir de 11.08.10)

Art. 78. As infrações e as multas sujeitas a cálculo na forma do inciso III, do artigo 76 são as seguintes:

...

IV - de 20% (vinte por cento):

...

e) do valor das mercadorias na remessa ou recebimento destas:

...

2) com o fim de exportação, sem que esta se verifique no prazo estabelecido, salvo se regularizada a situação, observadas as normas regulamentares;

c) O Regulamento do Imposto sobre operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – RICMS, aprovado pelo Decreto nº 8.321, de 30 de abril de 1998 dispõe sobre os parâmetros legais no seu art. 3º, incorporando, por meio do Decreto nº 14843, de 11/01/2010, as alterações provenientes do Convênio ICMS 84/09:

Art. 3º O imposto não incide sobre (Lei 688/96, art. 3º):

...

II – operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e industrializados e semi-elaborados, estes assim considerados nos termos do § 1º deste artigo e incisos II e III do artigo 4º, ou serviços;

...

§ 1º Equipara-se à operação de que trata o inciso II deste artigo, observadas as regras de controle definidas pela Coordenadoria da Receita Estadual – CRE com base em acordos celebrados com outras unidades federadas, a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a um dos seguintes estabelecimentos de outra unidade da federação para promover sua exportação:



GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
COORDENADORIA DA RECEITA ESTADUAL
Gerência de Tributação – GETRI

I – empresa comercial exportadora, assim entendida a empresa comercial que realizar operações mercantis de exportação, inscrita no Cadastro de Exportadores e Importadores da Secretaria de Comércio Exterior - SECEX, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

II – outro estabelecimento da mesma empresa localizado em outra unidade da Federação, quando empresa comercial exportadora; e

III – armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro. (NR dada pelo Dec.14843, de 11.01.10 – efeitos a partir de 1º/11/09 – Conv. ICMS 84/09)

§ 1º-A Para os efeitos deste artigo, entende-se como empresa comercial exportadora, as empresas comerciais que realizarem operações mercantis de exportação, inscritas no Cadastro de Exportadores e Importadores da Secretaria de Comércio Exterior - SECEX, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. (AC pelo Dec.14843, de 11.01.10 – efeitos a partir de 1º/11/09 – Convênio ICMS 84/09)

§ 2º Nas operações a que se refere o § 1º, o estabelecimento remetente ficará obrigado ao recolhimento do imposto devido, monetariamente atualizado, sujeitando-se aos acréscimos legais, inclusive multa, nos casos em que não se efetivar a exportação, conforme o artigo 792-O deste Regulamento. (NR dada pelo Dec.14843, de 11.01.10 – efeitos a partir de 1º/11/09 – Conv. ICMS 84/09)

§ 3º O recolhimento do imposto a que se refere o parágrafo anterior não será exigido na devolução da mercadoria, nos prazos fixados no artigo 792-O, ao estabelecimento remetente. (NR dada pelo Dec.14843, de 11.01.10 – efeitos a partir de 1º/11/09 – Conv. ICMS 84/09)

d) Operações específicas, relacionadas à exportação, são abordadas pelo RICMS em dispositivos diversos, tais como o diferimento (art. 7º, § 9º), a obrigatoriedade da emissão de Nota Fiscal eletrônica (art. 196-A2, III) e as operações com café (art. 638-A a 638-C):

Art. 7º Ocorre o diferimento nos casos em que o lançamento e o pagamento do ICMS incidente sobre determinada operação ou prestação forem transferidos para etapa ou etapas posteriores (Lei 688/96, art. 5º).

§ 9º Nas operações que destinem mercadorias ao exterior, inclusive aquelas com fim específico de exportação, nos termos do § 1º, do artigo 3º, fica dispensado o pagamento do imposto diferido nas etapas anteriores. (AC Dec 8796 de 15 de julho de 1999, retroagindo seus efeitos a partir de 30 de abril de 1998)

Art. 196-A2. Ficam obrigados a emitir Nota Fiscal Eletrônica – NF-e, modelo 55, em substituição à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, a partir de 1º de dezembro de 2010, os contribuintes que, independentemente da atividade econômica exercida, realizem operações: (NR dada pelo Dec. 15379, de 08.09.10 – efeitos a partir de 1º.08.10 – Protocolo ICMS 85/10)

...

III - de comércio exterior:

Art. 638-A. Nas operações com café cru, em coco ou em grão, destinadas à exportação direta ou indireta, o remetente deverá indicar, no campo “descrição dos produtos” da nota fiscal, sem prejuízo de outras informações que identifiquem a mercadoria, a classificação do produto segundo os critérios definidos pelo Departamento de Comércio Exterior do Ministério da Fazenda – DECEX e o número do correspondente certificado de classificação.



GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
COORDENADORIA DA RECEITA ESTADUAL
Gerência de Tributação – GETRI

Art. 638-B. Nas operações de que trata o artigo anterior, o trânsito da mercadoria em território rondoniense deverá estar acompanhado da respectiva nota fiscal e do original ou de cópia autenticada do certificado de classificação da mercadoria.

Art. 638-C. Nas exportações diretas, além do documento previsto no artigo anterior, deverão acompanhar o trânsito da mercadoria 02 (duas) cópias do Registro de Operações de Exportação extraído do Sistema Integrado de Comércio Exterior do Ministério da Fazenda – SISCOMEX.

Parágrafo único. Uma das cópias de que trata o “caput” deste artigo será retida pelo Posto Fiscal de saída do estado.

e) Os convênios firmados no âmbito da Federação se encontram recepcionados no RICMS, tratando de temas específicos, a exemplo das operações realizadas com fim específico de exportação (Convênio ICMS 84/09), tratadas no Capítulo LI-A, as remessas de mercadorias para formação de lote de exportação em recintos alfandegados (Convênio ICMS 83/06), introduzida no Capítulo LII-A, e as remessas de mercadoria para exportação direta, por conta e ordem de terceiros situados no exterior (Convênio ICMS 59/07), no Capítulo LII-B.

f) O regime especial de exportação e controle sobre as saídas de mercadorias com fim específico de exportação, de que trata o inciso V do artigo 1º do Decreto nº 13.041 de 6 de agosto de 2007, tem a finalidade de estabelecer mecanismos de controle sobre essas operações quando promovidas por contribuintes localizados no território deste Estado e destinadas a:

I – empresa comercial exportadora;

II – outro estabelecimento da mesma empresa localizado em outra unidade da Federação, quando empresa comercial exportadora; e

III – armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

A rigor, esta regulamentação não se aplica às operações de exportação direta, assim compreendidas como *aquelas em que o remetente trata diretamente com o adquirente de outro país, remetendo a mercadoria sem intermediários*, tratando de disciplinar especificamente as operações em que as mercadorias são remetidas inicialmente para um dos intermediários relacionados, empresa comercial exportadora, armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro, estabelecidos dentro ou fora do Estado, ou estabelecimento da mesma empresa localizado fora do Estado. A este respeito ressalte-se ainda que o recurso a um intermediário comercial que apenas intermedeie a exportação, sem que ocorra o trânsito da mercadoria pelo seu estabelecimento, não caracteriza a exportação indireta, não se sujeitando, portanto, ao seu regramento.

II – ANÁLISE DAS QUESTÕES PROPOSTAS

Por determinação constitucional o ICMS não incide sobre as operações com produtos industrializados para exportação, conforme alínea “a” do inciso X do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal de 1988.

Com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 87/1996, esta desoneração foi ampliada, atingindo todas as operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos semi-elaborados, bem como as operações com o fim específico de exportação, ou seja, as chamadas exportações indiretas.



GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
COORDENADORIA DA RECEITA ESTADUAL
Gerência de Tributação – GETRI

Inicialmente, temos que reconhecer que a legislação estadual não se aprofunda na regulamentação das exportações diretas, em comparação com a profusão dos dispositivos que disciplinam as operações indiretas, provenientes dos convênios firmados com as demais unidades federadas.

Portanto, na carência de normatização específica, temos que nos valer da interpretação dos dispositivos existentes para aplicação da legislação aos casos concretos que passamos a analisar.

- a) Existência ou não de obrigação de recolhimento do imposto devido, inclusive o relativo à prestação de serviço de transporte quando for o caso, monetariamente atualizado, sujeitando-se aos acréscimos legais, inclusive multa, nos casos em que não se efetivar a exportação direta, tais como:
- ◆ em razão de perda, furto, roubo, incêndio, calamidade, perecimento, sinistro da mercadoria ou qualquer outra causa que implique sua perda;
 - ◆ em virtude de reintrodução da mercadoria no mercado interno;
 - ◆ em razão da descaracterização de mercadoria remetida, seja por beneficiamento, rebeneficiamento ou industrialização.

Resposta: A operação de saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte constitui fato gerador do imposto (inciso I do artigo 2º do RICMS/RO), ainda que essa mercadoria não chegue ao destinatário.

Na hipótese em questão, para estar ao abrigo da não-incidência, a operação de exportação ao exterior deve ser comprovada com a via do fisco ou cópia da Nota Fiscal, a cópia do "Conhecimento de Embarque" e o original do "Comprovante de Exportação", fornecido pela Secretaria da Receita Federal. Considerando-se que os citados documentos não poderão ser obtidos caso a operação não se efetive de fato, a saída das referidas mercadorias do estabelecimento da Consulente passa a ser tributada normalmente.

Portanto, em qualquer circunstância em que a exportação deixe de se efetivar, a não-incidência não pode ser mantida, pois não ocorrendo o embarque da mercadoria, documentalmente comprovado, a operação deve ser tributada nos termos do art. 2º, II, sujeitando-se a multa e penalidades legais, bem como o relativo à prestação de serviço de transporte, quando for o caso.

- b) Existência ou não de prazo para comprovar a efetivação e a não efetivação das exportações diretas perante o fisco estadual.

Resposta: A legislação estadual não estabelece prazo para comprovação da exportação direta. Compreende-se que o legislador não viu necessidade de estabelecimento de prazo para esse tipo de operação, que se realiza sob controle imediato do remetente, ao contrário das hipóteses de exportação indireta, que dependem da ação de terceiros para sua efetivação.

Portanto, entende-se que a emissão da Nota Fiscal destinada ao exterior, bem como o seu lançamento nos registros fiscais devem ser suficientes para provocar a exigência da comprovação da operação pelo Fisco, a partir da data desses registros.

Assim também, considerando-se que a não-efetivação da exportação pode acontecer devido ao cancelamento da operação ou qualquer outro motivo, a sua comprovação deve ser exigida pela Fiscalização a partir da ocorrência do fato, por todos os meios legais, tal como o extrato do contrato de câmbio cancelado, pela fatura comercial cancelada e pelo efetivo trânsito de retorno da mercadoria ao remetente. A falta de comprovação da efetivação da operação de exportação caracteriza saída tributada, de acordo com o inciso I do artigo 2º do RICMS/RO.

- c) Existência ou não da obrigatoriedade de comprovação da devolução da mercadoria pela apresentação do extrato do contrato de câmbio cancelado, pela fatura comercial cancelada e pela comprovação do efetivo trânsito de retorno da mercadoria ou comprovação por meio de outro documento. Que documentos



GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
COORDENADORIA DA RECEITA ESTADUAL
Gerência de Tributação – GETRI

bastariam para se comprovar esta devolução? No caso de a devolução ser simbólica, quais seriam os documentos bastantes à comprovação da mesma?

Resposta: A devolução de mercadoria decorrente do cancelamento de uma operação de exportação sempre deverá ser comprovada, uma vez que o simples ingresso de mercadoria proveniente do exterior basta para caracterizar uma importação, portanto, sujeita à tributação. Para comprovar a veracidade da devolução referente a operação direta perante a Fiscalização, na falta de norma específica pode-se aceitar, indiscriminadamente, todas as provas ao alcance do contribuinte, entre elas a apresentação do extrato do contrato de câmbio cancelado, pela fatura comercial cancelada e pela comprovação do efetivo trânsito de retorno da mercadoria.

Na ausência de legislação específica para a devolução simbólica nas operações de exportação direta ou indireta, deve-se considerar as circunstâncias em que ela ocorre e as razões que possam justificá-la, aplicando-se a norma mais abrangente, que trata da devolução em geral. Deve-se considerar, contudo que, de acordo com o disposto no § 3º do art. 3º da Lei nº 688/96, a operação de devolução não é tributada, dentro dos prazos previstos no inciso I do § 2º, e, conseqüentemente, tributável além desses prazos. Para comprovação da devolução simbólica deve-se exigir os documentos fiscais, contábeis e negociais que justificam a realização da operação, bem como os registros fiscais de entrada e saída a ela pertinentes.

II – DAS CONCLUSÕES

Analizados as questões propostas, pode-se concluir em suma que:

1. Para manter-se no campo da não-incidência, a operação de exportação ao exterior deve ser comprovada com a via do Fisco ou cópia da Nota Fiscal, a cópia do "Conhecimento de Embarque" e o original do "Comprovante de Exportação", fornecido pela Secretaria da Receita Federal.

Conseqüentemente, não sendo documentalmente comprovado o embarque da mercadoria, a operação deve ser tributada nos termos do art. 2º, II do RICMS, inclusive a prestação do serviço de transporte sujeitando-se à multa e demais acréscimos legais.

2. A legislação estadual não estabelece prazo para comprovação da exportação direta. Portanto, entende-se que a emissão da Nota Fiscal destinada ao exterior, bem como o seu lançamento nos registros fiscais devem ser suficientes para provocar a exigência da comprovação da operação pelo Fisco, a partir da data desses registros.

3. A comprovação da não-efetivação da exportação deve ser exigida pela Fiscalização a partir da ocorrência do fato, por todos os meios legais, tal como o extrato do contrato de câmbio cancelado, a fatura comercial cancelada e o efetivo trânsito de retorno da mercadoria ao remetente, independente de prazo determinado. A falta de comprovação da efetivação da operação de exportação caracteriza saída tributada, de acordo com o inciso I do artigo 2º do RICMS/RO.

4. A devolução de mercadoria decorrente do cancelamento de uma operação de exportação direta sempre deverá ser comprovada, uma vez que o simples ingresso de mercadoria proveniente do exterior basta para caracterizar uma operação de importação, portanto, sujeita à tributação. A devolução pode ser comprovada por qualquer meio ao alcance do contribuinte, como o extrato do contrato de câmbio cancelado, a fatura comercial cancelada e pela comprovação do efetivo trânsito de retorno da mercadoria. Para



GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
COORDENADORIA DA RECEITA ESTADUAL
Gerência de Tributação – GETRI

comprovação da devolução simbólica deve-se exigir os documentos fiscais, contábeis e negociais que justificam a realização da operação, bem como os registros fiscais de entrada e saída a ela pertinentes.

5. É o relatório que se submete à consideração superior.

Porto Velho, 27 de junho de 2013.

CARLOS BRANDÃO

Auditor Fiscal

De acordo	1 – Aprovo o Parecer acima; 2 – Encaminhe-se ao consulente
DANIEL ANTÔNIO DE CASTRO Gerente de Tributação	WILSON CÉZAR DE CARVALHO Coordenador-Geral da Receita Estadual