

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.221/16/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000427662-12
Impugnação: 40.010140268-56
Impugnante: Usina Frutal Açúcar e Álcool Ltda
IE: 271363690.00-15
Proc. S. Passivo: Ricardo Azevedo Sette/Outro(s)
Origem: DF/Uberaba

EMENTA

EXPORTAÇÃO – PERDA DE MERCADORIA - AÇÚCAR BRUTO DE CANA TIPO VHP ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS. Constatada falta de recolhimento de ICMS nas perdas no processo de exportação de açúcar em razão da inobservância do disposto no inciso II do art. 249 do Anexo IX do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente lançamento trata de falta de recolhimento de ICMS referente a perdas no processo de exportação de açúcar bruto de cana tipo VHP, no período de 01/04/11 a 31/03/12, em razão da inobservância, pela Autuada, do disposto no inciso II do art. 249 do Anexo IX do RICMS/02.

Exige-se ICMS e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

O Relatório fiscal, às fls. 23/27, compõe-se dos seguintes anexos: Anexo I – DVD-R Contendo arquivos de notas fiscais emitidas pelo Contribuinte 01/04/11 a 31/03/12- “NFEs emitidas” (fls. 28/30); Anexo II – Cópia dos DANFES das notas fiscais de perdas no processo de exportação (fls. 31/91); Anexo III – Cópia dos DANFES das notas fiscais emitidas com CFOP 6.501 (fls. 92/108); Anexo IV – Relação das notas fiscais de perda e Razão Contábil Operacional (fls. 109/149); Anexo V – Livro de Produção Diária - LPD (fls. 150/218); Anexo VI – Declaração de Estoque (fls. 219/221).

Da Impugnação

Inconformada, a Impugnante apresenta, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 223/238, acompanhada pelos documentos de fls. 239/398, quando sustenta, em preliminar, que:

- o crédito tributário contém erro nos cálculos para apuração do valor, pois não foram consideradas na metodologia utilizada as notas de “Devolução da Formação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de Lote para exportação” na quantidade de 1.011,64 toneladas. E, também, no somatório não se considerou 66,43 toneladas nas “Remessas com CFOP 6.504”;

- a Fiscalização denominou perda da safra 2011/2012 notas fiscais de ajustes do estoque referente a safra 2010/2011 que não constavam fisicamente nos estoques dos armazéns de exportação, ou seja, embora não houvesse estoque nos terminais de exportação, constavam nos registros;

- relaciona o número das notas fiscais eletrônicas emitidas com a finalidade de ajuste de estoques e afirma que há que se corrigir o cálculo, excluindo do estoque as “Notas de Perda Safra 2010/2011” relacionadas.

Quanto ao mérito, argumenta, em síntese, que:

- não há que se falar em ICMS sobre perda no transporte do açúcar (quebra técnica) porque a perda estaria totalmente compreendida no processo de exportação;

- não há ICMS sobre perda, porque embora tenha ocorrido a saída física da mercadoria, é indiscutível que ela não foi entregue ao adquirente e não corresponde a nenhuma operação de circulação de mercadoria;

- a expressão: “operações que destinem mercadorias para o exterior” deve ser interpretada como uma operação de venda celebrada com o exterior em sua integralidade, incluindo eventuais perdas inerentes à entrega da mercadoria, pois essas integram a própria exportação.

- se a quebra no transporte do açúcar destinado à exportação for um percentual justificável na operação de venda e inerente ao negócio jurídico, integra a própria operação, ou seja, integra a operação imune.

- nesse caso, não há a ocorrência do negócio jurídico que acarrete a transferência de titularidade porque não há operação subjacente à perda.

- cita decisões do STF para amparar o seu entendimento;

- a penalidade aplicada é inconstitucional por extrapolar o limite de 20% (vinte por cento) para multa moratória.

Anexa Laudo Técnico elaborado pela Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz” da Universidade de São Paulo – ESALQ- USP.

Requer, ao final, a conversão do julgamento em diligência para que sejam excluídas do lançamento as notas fiscais relativas a devoluções e aos ajustes da safra 2010/2011; e, a procedência de sua impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em sua manifestação às fls.402/426, refuta pontualmente todas as alegações da Defesa, propugnando pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos na Manifestação Fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo alterações de estilo.

Da Preliminar

A Impugnante alega, preliminarmente, erro na determinação do valor total das remessas e erro na identificação das perdas, em razão de notas fiscais relativas a diferença de estoque não terem sido consideradas pela Fiscalização.

Todavia, essas questões confundem-se com o mérito do lançamento e nele serão tratadas, quando de sua análise.

Do Mérito

Conforme relatado, o presente lançamento trata de falta de recolhimento de ICMS nas perdas do processo de exportação de açúcar bruto de cana tipo VHP, no período de 01/04/11 a 31/03/12, em razão da inobservância, pela Autuada, do disposto no inciso II do art. 249 do Anexo IX do RICMS/02.

Exige-se ICMS e a Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

O trabalho fiscal foi realizado mediante análise das notas fiscais eletrônicas emitidas pela Autuada, constando como natureza da operação “remessa para Formação de Lote para Exportação” – CFOP 6.504, da análise dos lançamentos contábeis no Razão Operacional e os lançamentos no Livro de Produção Diária – L.P.D.

Erro na determinação do “Valor Total Das Remessas”

Inicialmente, a Autuada alega que parte da apuração fiscal foi apoiada em erro de determinação do arbitramento, por isso não merece subsistir. A seu ver, o arbitramento do valor baseia-se em metodologia que consiste no confronto entre as entradas e estoques inicial e final, sem considerar as notas de “Devolução da Formação do Lote” para exportação, na quantidade de 1.011,64 toneladas. E, também, no somatório não se considerou 66,43 toneladas nas “Remessas com CFOP 6.504”.

Para melhor compreensão da questão, faz-se a transcrição dos dispositivos do RICMS/02 que se referem a exportação no tocante ao CFOP utilizado nas operações com essa finalidade:

Anexo IX

(...)

Art. 245. Na remessa da mercadoria com o fim específico de exportação, o estabelecimento remetente emitirá nota fiscal:

I - em nome da empresa comercial exportadora, indicando, além dos requisitos exigidos neste Regulamento:

a) no campo Natureza da Operação: “simples faturamento”;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) no campo CFOP: o código "5.501", "5.502", "6.501" ou "6.502", conforme o caso, observado o disposto na Parte 2 do Anexo V; e

c) no campo Informações Complementares: a expressão "remessa com o fim específico de exportação", e o número, a série e a data da nota fiscal emitida na forma do inciso seguinte;

(...)

Art. 253-A Na saída de mercadoria para exportação, quando a operação exigir a formação de lote em recinto alfandegado ou em REDEX, o estabelecimento remetente observará o seguinte:

I - a cada remessa, emitirá nota fiscal em nome próprio para acompanhar o transporte da mercadoria, sem destaque do imposto, indicando, além dos requisitos exigidos neste Regulamento:

(...)

c) no campo "CFOP": o código 5.504, 5.505, 6.504 ou 6.505, conforme o caso;

II - na hipótese do inciso anterior, formado o lote para exportação, o remetente emitirá nota fiscal de entrada de mercadoria remetida para formação de lote de exportação, em seu próprio nome, sem destaque do imposto, indicando, além dos requisitos exigidos neste Regulamento:

a) como natureza da operação "Retorno Simbólico de Mercadoria Remetida para Formação de Lote e posterior Exportação";

(...)

c) no campo "CFOP": o código 1.505, 1.506, 2.505 ou 2.506, conforme o caso;

III - por ocasião da exportação o estabelecimento remetente emitirá nota fiscal em nome do adquirente no exterior, indicando:

(...)

b) no campo "CFOP": o código 7.101 ou 7.102 ou outro do grupo 7.000 relativos à operação ou prestação em que o destinatário esteja localizado em outro país, conforme o caso;

(...). (Grifou-se).

Conforme esclarece a Fiscalização, no cálculo efetuado, a Contribuinte realizou operações com o CFOP 5.504, 6.504, 6.501 e 7.101.

Quanto ao CFOP 2.503, no Anexo V da Parte 2 do RICMS/02, tem-se a seguinte descrição a ele relativa: "*entrada decorrente de devolução de produto remetido com fim específico de exportação, de produção do estabelecimento*". Ainda neste mesmo dispositivo legal, temos a seguinte nota explicativa para este CFOP: "*Classificam-se neste código as devoluções de produtos industrializados ou*

produzidos pelo próprio estabelecimento, remetidos a trading company, a empresa comercial exportadora ou a outro estabelecimento do remetente, com fim específico de exportação, cujas saídas tenham sido classificadas no código "6.501 – Remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação". (Grifou-se).

Por outro lado, o inciso II do art. 242-A do Anexo IX do RICMS/02, assim dispõe:

Art. 242-A - Para os efeitos deste Capítulo, entende-se como:

(...)

III - remessa com o fim específico de exportação, a saída de mercadoria destinada diretamente a embarque de exportação, transposição de fronteira ou a depósito em armazém alfandegado, entreposto aduaneiro ou em Recinto Especial para Despacho Aduaneiro de Exportação (REDEX), por conta e ordem de empresa comercial exportadora, para ser exportada no mesmo estado, ressalvado o seu simples acondicionamento ou reacondicionamento;

(...).

Conforme mencionado, o CFOP 2.503 é utilizado, de acordo com a legislação vigente, para retorno de mercadorias cujas saídas se efetivaram com o CFOP 6.501. Para tanto, faz-se necessária a devolução da mercadoria, ou seja, que a mercadoria tenha sua entrada física no estabelecimento do remetente. Assim, o CFOP 2.503 representa uma devolução de uma mercadoria que foi remetida com o fim específico de exportação, por meio do CFOP 6.501, a uma comercial exportadora.

Por sua vez, a Impugnante não faz nenhuma vinculação entre as notas fiscais emitidas com o CFOP 6.501 e a notas fiscais emitidas com o CFOP 2.503, ou seja, não demonstra quais notas fiscais emitidas com o CFOP 6.501 foram devolvidas.

Se essas operações com CFOP 2.503 forem consideradas como dedução das operações com o CFOP 6.501, na planilha “Demonstrativo das Perdas no Processo de Exportação do Açúcar VHP” do Relatório Fiscal/Contábil, às fls. 26, linha “F”, a diferença seria em prejuízo da Autuada, uma vez que o estoque final apurado seria maior e, conseqüentemente, as perdas apuradas.

A título de ilustração, às fls. 354/386, encontram-se cópias das notas fiscais eletrônicas emitidas com o CFOP 2.503. Às fls. 362, está a Nota Fiscal nº 000048.385, que conforme informações complementares, refere-se à devolução da Nota Fiscal Eletrônica nº 0000.47153 (fls. 77), que foi emitida em razão de perda na exportação, conforme planilha entregue pela Impugnante às fls. 111 e que consta no Relatório Fiscal/Contábil às fls. 24.

Verifica-se que houve uma devolução de uma mercadoria que a Autuada considerou como perdida conforme Nota Fiscal Eletrônica nº 000047.153. Registre-se que, na demonstração do cálculo a quantidade relativa a essa nota fiscal está subtraída das Perdas Totais Apuradas.

Nesse mesmo exemplo, se for abatida a quantidade relativa a essa nota fiscal emitida com CFOP 2.503, ter-se-á duplicado o valor subtraído, tornando inválida a sistemática de cálculo adotada.

Evidencia-se, assim, equivocado o entendimento da Impugnante ao pretender deduzir do cálculo das perdas as notas fiscais emitidas com o CFOP 2.503, diante do exemplo apresentado pela Fiscalização.

Também, a Fiscalização esclarece que revisou o trabalho realizado, orientando-se pelo princípio da verdade material, e constatou que a Nota Fiscal Eletrônica nº 000044.132, emitida em 19/08/11, totalizando 47,26 toneladas, não foi incluída no somatório do CFOP 6.504 e que a nota fiscal eletrônica nº 000044.146, emitida em 31/05/11, com esse mesmo CFOP, foi considerada com a quantidade de 27,68 toneladas, quando na realidade o valor total da nota fiscal é 46,90 toneladas. Logo a diferença dessa nota é de 19,22 toneladas. Somando-se 47,26 com 19,22 tem-se o total de 66,48 toneladas que não foram computadas nas remessas com o CFOP 6.504. Embora a Impugnante não tenha identificado as notas fiscais que fariam parte da diferença nas quantidades, por zelo, identificou-se, conforme descrito supra, essas notas fiscais que compõem a referida diferença.

Todavia, a inclusão das diferenças apuradas nas quantidades de açúcar remetidas para a formação de lote provocaria alteração no crédito tributário, aumentando a base de cálculo e, por consequência, aumentaria o valor do Auto de Infração.

Mas, em observância do princípio da celeridade processual e por ser mais benéfico à Contribuinte, optou a Fiscalização por não incluir essa quantidade de 66,48 toneladas de açúcar no somatório do CFOP 6.504, mantendo-se as quantidades e os cálculos realizados quando da emissão do Auto de Infração.

Erro na identificação das perdas. Notas Fiscais relativas à diferença de estoque não consideradas pela Fiscalização.

Segundo a Impugnante, houve a desconsideração das notas fiscais relativas aos ajustes do estoque em decorrência das perdas da safra 2010/2011 que não constavam fisicamente nos estoques dos armazéns. Tais notas são de nº: 46322, 46323, 47401, 48216, 48217, 49100, 49101, 49403, 49772.

Entende que, para que haja a adequação à realidade (estoque físico), necessária a conversão do julgamento em diligência para que a Fiscalização expurgue os cálculos das notas destacadas e pleiteia a exclusão das notas fiscais de perdas que totalizam 441,82 toneladas de açúcar bruto de cana VHP.

Conforme esclarece a Fiscalização, mediante AIAF 10.000014476.42, fls. 2, em seu campo 4 no item 1, a Contribuinte foi intimada a apresentar “Declaração de Estoque Inicial e Final de produtos acabados de sua propriedade que estivessem em sua posse e em posse de terceiros, e de propriedade de terceiros que estivessem em sua posse (separados por tipo de produto, unidade de medida, quantidade e local)” do produto acabado “Açúcar Bruto de Cana” nas Safras 2011/2012, 2012/2013, 2013/2014 e 2014/2015.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada apresentou declaração de estoque, fls. 220 e 221. Além dessa declaração, nesse mesmo AIAF, foi solicitado no campo 4, item 2 - Livro de Produção Diária (LPD), que se encontra no Anexo V, fls. 151 a 218. Posteriormente, foram solicitados pela Intimação (fls. 11), datada de 15/02/16, os lançamentos contábeis das notas fiscais de perdas das safras 2011/2012, os quais se encontram no Anexo IV, às fls. 110/149.

Nesse sentido, faz-se necessária a apresentação de algumas conceituações contábeis, para melhor compreensão da matéria.

No livro Manual de Contabilidade Societária, da FIPECAPI (Iudicibus e outros, Capítulo 2, página 44, tópico Despesas), encontra-se a definição de despesa e sua abrangência, conforme segue:

A definição de despesas abrange perdas assim como as despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade. As despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Geralmente, tomam a forma de um desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado. (Grifou-se).

Importante, também, a conceituação do “Reconhecimento de Despesas”, extraída do livro retrocitado:

As despesas são reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita. Esse procedimento, usualmente chamado de confrontação entre despesas e receitas (Regime de Competência), envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente das mesmas transações ou outros eventos; por exemplo, os vários componentes de despesas que integram o custo das mercadorias vendidas devem ser reconhecidos na mesma data em que a receita derivada da venda das mercadorias é reconhecida... (Grifou-se).

Para melhor compreensão da matéria, utilizar-se-á do exemplo das Notas Fiscais Eletrônicas nº 000046.322 e 000046.323, de fls. 73/74, citadas pela Impugnante às fls. 227 e emitidas em 25/10/11, com 11,00 e 25,80 toneladas, respectivamente, totalizando 36,80 toneladas, que correspondem a 736 (setecentos e trinta e seis) sacas de 50 kg (cinquenta quilos).

Às fls. 130, conforme planilha intitulada “Cálculo do Preço Médio Ponderado do Estoque Açúcar”, apresentada pela Impugnante, tem-se a quebra de 736 (setecentos e trinta e seis) sacas adicionadas às vendas no total de 221.230,30 sacas, totalizando 221.966,30 sacas.

Após essa adição, verifica-se que as vendas somadas às quebras e multiplicadas pelo preço médio do produto totalizam R\$ 8.411.600,10 (oito milhões,

quatrocentos e onze mil, seiscientos reais e dez centavos), o que representa o custo das vendas de açúcar no mês.

Às fls. 131/132, está o Razão Contábil Operacional, do período de 01/10/11 a 31/10/11, do qual se observa que esse valor do custo das vendas é lançado contabilmente como uma despesa.

Constata-se, mediante esse lançamento, que a Impugnante aplicou o Regime de Competência, onde as despesas foram incluídas na apuração do resultado do período em que ocorreram, sempre simultaneamente quando correlacionadas, independente de recebimento ou pagamento.

O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, ocorrido no Razão Contábil, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorre sua geração. O reconhecimento contábil das perdas objeto desses autos, ocorreu em outubro de 2011, documentalmente comprovado pela emissão das notas fiscais eletrônicas supra e pelo lançamento contábil correspondente.

Ainda, na mesma linha conceitual, o Manual de Contabilidade Societária, da FIPECAPI, Iudicibus e outros, no Capítulo 5, página 92, no tópico Baixa de Estoques, ensina:

Como define o Pronunciamento Técnico CPC 16- Estoques, o momento em que os estoques são baixados ocorre quando:

- as receitas a que se vinculam são reconhecidas;
- são consumidos nas atividades a que estavam destinados, sempre desvinculados de itens para geração de receita futura; e
- há redução ao valor realizável líquido ou quaisquer outras perdas

O pronunciamento ainda define que o valor do estoque baixado, reconhecido como despesa durante o período, o qual é denominado frequentemente como custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos, consiste nos custos que estavam incluídos na mensuração do estoque que agora é vendido. Logo, “custo dos produtos vendidos”, “custo dos serviços prestados” etc são genuínas contas de despesa.

(...).

Analisando o Livro de Produção Diária (LPD) apresentado pela Impugnante, seguindo o exemplo das Notas Fiscais Eletrônicas nº 000046.322 e 000046.323, a Fiscalização verificou que às fls. 194 está registrada a baixa de estoque na linha Retenção e Perda, na quantidade de 736 (setecentos e trinta e seis) sacas. Houve o registro da baixa de estoque em razão de perdas, no exato momento do reconhecimento da receita e da despesa ou de perdas conforme o pronunciamento técnico retrotranscrito.

A Impugnante apresentou toda essa documentação, onde pode-se visualizar que na data da emissão da nota fiscal eletrônica há o respectivo lançamento de baixa no Livro de Produção Diária (LPD) na linha de RETENÇÃO/PERDA, na coluna VHP/QUEBRA. A contabilização apresenta no mês de emissão da nota fiscal eletrônica lançamentos que demonstram claramente a perda, cuja denominação faz-se como “Quebra”.

Mesmo considerando que essas notas fiscais foram emitidas posteriormente, para um ajuste de um período anterior, não há que se falar em expurgá-las do crédito tributário, uma vez que o reconhecimento das perdas deu-se naquele exato momento.

No momento em que a Impugnante apresenta documentos que fazem perfeita conexão entre eles, não há como retirar do cômputo do crédito tributário essas notas fiscais. Tem-se a emissão de nota fiscal eletrônica de perda de açúcar VHP, lançamento de baixa no Livro de Produção Diária (LPD) na mesma data da emissão da nota fiscal eletrônica, relatório de reconhecimento contábil da perda na mesma data da emissão da nota fiscal e do lançamento no LPD.

A Impugnante aduz que as notas fiscais emitidas, relativas às perdas, se referem a um período anterior e que o estoque escritural estava divergente do estoque físico. Se assim fosse, o conhecimento e reconhecimento dessa divergência no estoque, teria ocorrido praticamente no final da safra seguinte, ou seja, na safra 2011/2012. Porém, ressalva-se que os estoques estão intimamente ligados às principais áreas de operação das empresas. No caso das indústrias, os estoques representam um dos ativos mais importantes do capital circulante e da posição financeira. Portanto, sua exata determinação do início ao fim do período contábil é essencial para apurar-se o lucro do exercício. O controle da movimentação em termos de quantidade e valor é essencial, não só para fins gerenciais e de controle interno, mas também contabilmente.

A importância de um controle adequado de estoque é tratada no Manual de Contabilidade Societária, da FIPECAPI, Iudicibus e outros, no Capítulo 5, página 94, no tópico Inventário físico e controles, conforme excerto transcrito a seguir:

Os controles quantitativos e em valor dos estoques devem ser mantidos em consonância com o fluxo, os custos apurados e a existência física desses mesmos estoques.

Segundo alega a Impugnante, somente na safra 2011/2012 teve conhecimento das perdas ocorridas em cada terminal.

Contudo, verifica-se que essas notas fiscais relacionadas pela Autuada foram emitidas a partir de 25/10/11 até 24/02/12. Nesse período, a safra 2011/2012 já estava encerrando-se e, segundo ela, naquele momento, tomou conhecimento das perdas da safra anterior. A safra 2010/2011 encerrou-se em 31/03/11 e, pelas suas alegações, ela só teria tomado conhecimento das perdas na safra seguinte, mais precisamente no final da safra seguinte.

Para ilustrar, utilizando-se do estudo anexado pela Impugnante, da ESALQ, às fls. 321:

De fato, a contabilização das perdas reais nos terminais coincide com a finalização das movimentações da safra. Com a finalização das movimentações dos clientes, os terminais contabilizam o volume de açúcar remanescente ou o volume de açúcar que faltou movimentar, inventário este a partir do qual a perda real da operação dos terminais é quantificada.

Conclui-se, a partir do retrotranscrito, extraído do estudo anexado pela Impugnante, que ao final de cada safra tem-se o conhecimento das perdas ocorridas nos terminais na própria safra, ou seja, encerrada a safra tem-se conhecimento dos estoques finais de cada terminal.

Registra-se que a autuação em relação a essas notas fiscais está pautada em provas documentais fiscais, contábeis e de produção. A análise para inserir as referidas notas pautou-se em avaliação criteriosa da Fiscalização.

Ademais, conforme registra a Fiscalização, a exclusão dessas notas fiscais não altera as quantidades de perdas ocorridas no processo de exportação. Às fls. 26, no demonstrativo do cálculo efetuado, ao somar-se a linha “J” – “notas fiscais perda”, no total de 755,05 toneladas com a linha “K” – “perdas apuradas”, no total de 631,98 toneladas, tem-se um total geral de perdas na safra 2011/2012 de 1.387,03 toneladas. No entendimento da Impugnante, ter-se-ia na linha “J” - “notas fiscais de perdas” - a quantidade de 313,23 toneladas e, na linha “K” - “perdas apuradas”, o total de 1.073,80 toneladas. Somadas as novas quantidades, da linha “J” e da linha “K”, o resultado seria o mesmo, ou seja, de 1.387,03 toneladas.

Observa-se que nesse trabalho fiscal exigiu-se: 1) o ICMS das notas emitidas pela Autuada a título de perdas, tendo em vista que as notas fiscais foram emitidas sem destaque e sem o pagamento do imposto devido; e, 2) o ICMS correspondente à diferença apurada no estoque, para o qual não houve emissão de nota fiscal de perdas.

Assim, se considerada a alegação da Impugnante que parte das notas objeto do Auto de Infração é referente à safra anterior, simplesmente seria subtraída o valor do ICMS correspondente às notas fiscais emitidas e, seria somado ao ICMS correspondente à diferença apurada no estoque, o que não se justifica, conforme demonstrado.

Da Desoneração do ICMS na Exportação

A desoneração de ICMS na exportação está contemplada na Lei Complementar (LC) nº 87/96 (art. 3º, inciso II e parágrafo único, inciso I) que, além de alcançar as remessas diretas para o exterior, abarcou, ainda, as saídas realizadas por intermédio de outro estabelecimento de mesma titularidade, com o fim específico de exportação.

Por seu turno, o inciso III do art. 5º do RICMS/02 e, também, o inciso III, do § 1º desse mesmo dispositivo, tratam da não-incidência do ICMS nas operações que,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

entre outras, destinem ao exterior mercadorias, enquanto o seu § 3º, inciso I define o momento em que será devido o imposto, conforme segue:

Art. 5º O imposto não incide sobre:

(...)

III - a operação que destine ao exterior mercadoria, inclusive produto primário e produto industrializado semi-elaborado, bem como sobre a prestação de serviços para o exterior, observado o disposto nos §§ 1º a 4º deste artigo e no item 126 da Parte 1 do Anexo I;

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 3º, a não-incidência de que trata o inciso III do caput deste artigo alcança:

(...)

III - as operações relativas a exportação de mercadoria para o exterior a que se referem as Seções II, IV, V e VI do Capítulo XXVI da Parte 1 do Anexo IX.

(...)

§ 3º Nas operações de que tratam o inciso III do caput deste artigo e o seu § 1º:

I - observado o disposto no art. 249 da Parte 1 do Anexo IX, será devido o imposto pela saída da mercadoria, inclusive o relativo à prestação de serviço de transporte, quando:

(...)

b) ocorrer a perda da mercadoria;

(...).

A Impugnante argui que as operações que “destinem mercadorias para o exterior” são imunes (art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a”, CF/88) e que, por isso, não há se falar em exigência do imposto, tendo em vista que a perda é inerente à operação de venda destinada ao mercado externo (exportação), portanto imune.

No entanto, não há que se falar em imunidade sobre as perdas ocorridas nas remessas do açúcar destinado à exportação, porque a exportação não ocorreu em relação à quantidade perdida.

Conforme se verifica, as perdas a que se refere a presente autuação não se encontram alcançadas pela não incidência do ICMS prevista no inciso III, art. 5º do RICMS/02, retromencionado, porque a exportação total do açúcar remetido por meio das notas fiscais emitidas para formação de lote e, com fim específico de exportação, não foi efetivada.

O que se constata é que a não incidência não se aplica em determinadas situações, tornando-se exigível o imposto devido pela saída da mercadoria, conforme § 2º do art. 7º da Lei nº 6.763/75, a seguir transcrito:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 7º - O imposto não incide sobre:

(...)

II - a operação que destine ao exterior mercadoria, inclusive produto primário e produto industrializado semi-elaborado, bem como sobre prestação de serviço para o exterior, observado o disposto no § 2º deste artigo;

(...)

§ 2º Na hipótese do disposto no inciso II do caput, torna-se exigível o imposto devido pela saída de mercadoria quando não se efetivar a exportação no prazo previsto em regulamento, ressalvada a hipótese de retorno ao estabelecimento em razão do desfazimento do negócio.

(...).

Lado outro, o recolhimento do ICMS devido sobre a perda da mercadoria destinada à exportação está prevista no inciso II do art. 249 do Anexo IX do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 249. O estabelecimento remetente e a empresa comercial exportadora ficarão obrigados ao recolhimento do imposto devido, sujeitando-se aos acréscimos legais, inclusive multa, nos casos em que não se efetivar a exportação:

(...)

II - em razão de perda, furto, roubo, incêndio, calamidade, perecimento, sinistro da mercadoria ou qualquer outra causa;

(...)

§ 6º Salvo prova em contrário, para os efeitos do disposto no inciso I do caput deste artigo, considera-se admitida a mercadoria em regime aduaneiro de exportação no prazo de 3 (três) dias, contado da data de emissão da nota fiscal que acobertou a operação.

(...).

Ao contrário do entendimento da Impugnante, a “perda” não é tratada na legislação como algo inerente ao processo de exportação. A norma posta no art. 249 supra é clara ao relacionar os casos em que se deve efetuar o recolhimento do ICMS da mercadoria não exportada. No inciso II, *in fine*, inseriu o termo qualquer outra causa, deixando claro que independente do motivo pelo qual a exportação não foi efetivada o recolhimento é devido.

Portanto, a não incidência alcança, única e exclusivamente, as mercadorias efetivamente exportadas, ou seja, aquelas que por qualquer motivo não foram exportadas estão sujeitas a tributação.

Registre-se que a saída física da mercadoria do país é elemento intrínseco e indispensável à caracterização da exportação. Desse modo, não é suficiente para se enquadrar no conceito de exportação a simples remessa de mercadorias com a finalidade de exportação. Acrescente-se que, para os efeitos do ICMS, a exportação somente se caracteriza com a remessa física da mercadoria para o exterior.

Ante essas previsões legais e, considerando a documentação trazida aos autos pela Fiscalização e pela Impugnante, fica explícita a ocorrência de situação em que se tornou exigível o imposto, por restar descaracterizada a não incidência prevista para a exportação.

Da perda no processo de transporte para exportação: realidade intrínseca do negócio jurídico.

A Impugnante argumenta que não há se falar em exigência do imposto, tendo em vista que a perda é inerente à operação de venda destinada ao mercado externo (exportação), portanto imune, de acordo com o art. 150, caput da CF/88; e, porque, ainda que não fosse imune, não seria tributável por faltar-lhe a necessária operação subjacente.

Entende que caso se ocorra um percentual justificável da quebra na operação de venda, ela integra a própria operação de exportação, não havendo incidência de ICMS.

Para tanto, anexa aos autos um estudo intitulado “Diagnóstico de Perdas na Cadeia Logística do Açúcar” (fls. 97/179), realizado Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz” da Universidade de São Paulo – ESALQ- USP, com o objetivo de identificar quais seriam os percentuais médios aceitáveis de perda no processo de exportação do açúcar, no percurso da usina produtora até o embarque para o exterior.

Na apresentação do trabalho, às fls. 99, fica evidente que o objetivo do estudo é diagnosticar as perdas existentes na cadeia logística, conforme se observa dos excertos a seguir transcritos:

Perdas quantitativas e qualitativas de produtos agrícolas devido a condições inapropriadas de transporte e armazenagem entre a unidade produtora e receptora talvez sejam a forma mais direta e evidente, mas em grande parte dos casos, muito difíceis de serem identificadas e mensuradas. A má conservação das estradas, a utilização de veículos ou embalagens inadequadas, o tempo gasto em filas, a necessidade de escoar o produto em períodos de aquecimento do frete, balanças mal calibradas, vazamentos nas unidades de cargas, fraudes e desvios de cargas, entre outros, resultam em perdas econômicas que devem ser consideradas quando se analisa logística no pós-colheita. Além disso, condições climáticas adversas, elevado transit-time, excesso de espera para carga e/ou descarga, e características das condições de transbordo também põem implicar

perdas de umidade do produto e, conseqüentemente, de peso. (Grifou-se).

Inseridos no conceito de perda, há três componentes, segundo o estudo da ESALQ:

a) quebra técnica: percentual acordado entre o embarcador que aqui denominaremos usina produtora e o prestador de serviços de transporte, que fica entre 0,20% e 0,25%. Se a perda for inferior ao percentual acordado não haverá ressarcimento entre as partes, se for acima do acordado a transportadora será responsável por esta diferença;

b) retenção operacional ou contratual: como o próprio nome já expressa, é uma retenção contratual entre a usina produtora e o terminal de transbordo ou portuário, onde haverá a entrega do produto acrescido de 0,25% da quantidade que será retido pelo terminal independente se a perda ocorrer ou não, geralmente a quantidade retida não retorna a usina, mesmo não ocorrendo a perda real;

c) perda física real: é a que ocorre nas operações logísticas independente da quebra técnica ou da retenção acima descritas.

Verifica-se que a Impugnante utiliza o transporte multimodal e o diagnóstico elaborado, inicialmente, mostra que a primeira etapa do transporte é rodoviária, onde há um contrato, entre a transportadora rodoviária e a usina, de “quebra técnica” de 0,20% a 0,25%; o produto é descarregado num terminal de transbordo onde há um “contrato de retenção” de 0,25%. Na sequência é utilizada a malha ferroviária em que há também um contrato de “quebra técnica” de 0,20% a 0,25% e o produto segue até o terminal portuário onde também há um contrato de retenção de 0,25%.

Segundo o estudo apresentado pela Impugnante, quando o método utilizado na elaboração do relatório é a realização de entrevista com diversos agentes envolvidos no processo de exportação de açúcar, os percentuais de retenção contratual nos terminais de transbordo sofrem modificações, variando entre 0,20% a 0,50% do volume da carga, tendo uma média de 0,32%. Pode-se observar que há um intervalo grande entre os percentuais de quebra e, de acordo com o estudo apresentado, o volume de açúcar movimentado está inversamente proporcional aos percentuais de retenção, ou seja, quanto maior o volume, menor é o percentual de retenção nas negociações.

Ainda, com o método de entrevistas, em relação as perdas reais, esse intervalo fica bem mais expandido, onde tem-se um percentual que varia de 0,03% a 0,30% nos terminais de transbordo. Caso análogo acontece nos terminais portuários: as retenções também variam entre 0,2 % e 0,5%.

No estudo da ESALQ, buscou-se médias de perdas, entre os percentuais mínimos e máximos, visando estabelecer um índice para as perdas na exportação, mas às fls. 165/166, tem-se a conclusão sobre essa possibilidade, *in verbis*:

Pelo exposto, fica claro que não é possível estabelecer um indicador único para “perdas”, a começar pela diferença nos conceitos envolvidos (se trata-se de perda física real, ou diz respeito a quebras ou retenções, definidos entre os agentes ao longo das

operações logísticas). Neste sentido, deve-se analisar com cuidado o tipo de operação logística, a modalidade de transporte, as características da infraestrutura, e as relações contratuais envolvidas em cada caso....

Constata-se, que a Impugnante, às fls. 64 no tópico III.1.1, (...) “Percentual de 0,62% adequado e justificável”, alega que se o percentual de quebra for justificável na operação de exportação, essa quebra integra a própria operação e, com isso, estaria alcançada pela não incidência.

Registre-se que o estudo da ESALQ, no trecho retrotranscrito, evidencia a impossibilidade de se estabelecer um indicador único e, por conseguinte, a impossibilidade de um percentual adequado e justificável.

Em razão das características próprias de cada produto, inexistente na legislação tributária estadual um índice de perda (quebra) fixado e, no trabalho realizado pela Fiscalização, não se determinou um percentual aplicável, mas utilizou-se a análise sistêmica e criteriosa dos documentos emitidos pela Impugnante com a aplicação da legislação em vigor, a fim de se evitar qualquer distorção.

Nesse sentido, a legislação deste estado exige o recolhimento do ICMS sobre a diferença verificada entre a quantidade de mercadoria remetida ao abrigo da não-incidência para formação de lote para exportação ou com fim específico de exportação e a efetivamente exportada, independente da causa. A previsão constitucional de imunidade, assim como a não incidência, prevista na legislação estadual, se dá em virtude da destinação da mercadoria para o mercado externo. Caso não corra, o imposto deve ser recolhido, tendo como vencimento a data da saída do produto do estabelecimento do contribuinte mineiro.

Ausência de operação. Ausência de capacidade contributiva. Ausência de base de cálculo. Invalidade do arbitramento

De acordo com os argumentos da Defesa, ainda que se considere que as perdas no transporte das mercadorias destinadas à exportação não estão compreendidas na operação de exportação, o Auto de Infração não subsiste por faltar-lhe a operação de circulação de mercadoria subjacente com sua respectiva grandeza.

Segundo alega, se a incidência não é sobre a saída ou sobre a entrada, mas sobre a operação de circulação de mercadoria, impossível a exigência do tributo sobre as perdas porque ausente a operação subjacente.

Todavia, razão não lhe assiste, conforme se verá.

De início, cabe esclarecer que a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, é fato gerador do ICMS, nos termos do inciso I do art. 12 da LC nº 87/96 c/c inciso VI do art. 6º da Lei nº 6.763/75.

Acrescenta-se que, de acordo com o inciso VI, art. 6º da Lei nº 6.763/75, o fato gerador do ICMS ocorre na saída da mercadoria a qualquer título. Nesse mesmo dispositivo, no § 2º, na alínea “b” do seu inciso VII está a seguinte regra:

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

§ 2º Para efeito desta lei, considera-se:

(...)

VII - ocorrido o fato gerador no momento da saída de que trata o § 1º. do art. 7º., inclusive o fato gerador relativo a prestação de serviço de transporte, quando:

(...)

b) ocorrer a perda da mercadoria;

Já o RICMS/02, estabelece em seu art. 2º, inciso XV, transcrito a seguir:

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

XV - no momento da saída do estabelecimento remetente, quando não se efetivar a exportação, nas hipóteses previstas no inciso I do § 3º do art. 5º deste Regulamento.

(...).

Importante trazer a lume as disposições do § 8º do art. 6º da Lei nº 6.763/75:

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto

(...)

§8º São irrelevantes para a caracterização do fato gerador:

a) a natureza jurídica da operação de que resulte:

1. a saída da mercadoria ou a prestação de serviço;
2. a transmissão de propriedade da mercadoria;
3. a entrada da mercadoria importada do exterior ou serviço ali iniciado;

b) o título jurídico pelo qual a mercadoria efetivamente saída do estabelecimento estava na posse do respectivo titular."

(...).

Desse modo, as alegações da Impugnante não encontram abrigo na legislação de regência.

Convém registrar que o lançamento compreende a safra 2011/2012, que se estende de 01/04/11 a 31/03/12. A Fiscalização, no desenvolvimento do presente trabalho, em momento algum utilizou do arbitramento, conforme entendeu a Autuada.

O trabalho foi realizado, exclusivamente, com base nas notas fiscais eletrônicas emitidas pela Impugnante relativas às perdas ocorridas no processo de exportação de açúcar VHP na safra 2011/2012, conforme já mencionado.

Portanto, não há que se falar em arbitramento, uma vez que os valores considerados pela Fiscalização são os mesmos valores constantes dos documentos fiscais emitidos pela Autuada.

O trabalho fiscal está minuciosamente detalhado no Relatório Fiscal Contábil (fls. 23/27), constando planilha com todas as notas fiscais eletrônicas emitidas. Essas notas foram consideradas “perdas”, tanto pela Contribuinte quanto pela Fiscalização, mesmo sendo emitidas com CFOP equivocado, uma vez que a Autuada apresenta, mediante solicitação feita por meio de intimação, planilha relacionando as notas fiscais e Cópia do Razão Contábil Operacional (fls. 109/149), reconhecendo contabilmente as quantidades constantes das notas fiscais emitidas em razão da perda no processo de exportação.

A Fiscalização efetuou também a análise da produção, juntando aos autos o Livro de Produção Diária – LPD (fls. 150/218), onde está registrada a baixa dos estoques na data de emissão da nota fiscal eletrônica.

Das Multas. Ilegalidade e excesso da multa de revalidação

A Impugnante contesta as multas que lhe foram impostas, sob o fundamento de que a multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, em decorrência do não pagamento do tributo no prazo, seria inconstitucional por extrapolar o limite de 20% (vinte por cento) para multa moratória, entendido como válido pelo Supremo Tribunal Federal, com eficácia de Repercussão Geral.

A Multa de Revalidação, aplicada no presente caso, está capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 e resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, pela falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

(...).

56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...).

Conforme se observa, a multa de revalidação está legalmente prevista, sendo perfeitamente aplicável no caso em comento.

E é imperioso destacar que a aplicação das penalidades ocorre na exata medida prevista na legislação tributária deste estado, não competindo ao CC/MG negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos procedimentos Tributários Administrativos – RPTA (art. 182 da Lei nº 6763/75).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...).

Assim, restou caracterizada a infringência à legislação tributária apontada pela Fiscalização, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Mauricio Pernanbuco Salim e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Cindy Andrade Moraes.

Sala das Sessões, 29 de setembro de 2016.

Sauro Henrique de Almeida
Presidente

Maria de Lourdes Medeiros
Relatora