

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 21.222/16/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000427663-95  
Impugnação: 40.010140265-11  
Impugnante: Usina Itapagipe Açúcar e Alcool Ltda  
IE: 334269820.00-45  
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. 20/21, compõe-se dos seguintes anexos: Anexo I – Cópia dos DANFES das notas fiscais emitidas de perdas no processo de exportação (fls. 22/34); Anexo II – Relação das notas fiscais de perda e Razão Contábil Operacional (fls. 35/48); Anexo III – Livro de Produção Diária - LPD (fls. 49/59).

**Da Impugnação**

Inconformada, a Impugnante apresenta, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 61/73, acompanhada dos documentos de fls. 74/181, quando sustenta, 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 Supremo Tribunal Federal para amparar o seu entendimento);

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

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

Requer, ao final, a procedência da sua impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em sua manifestação às fls. 185/200, 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.

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.

A Fiscalização observa que, apesar de não terem sido emitidas notas fiscais com o CFOP 5.927, os documentos fiscais relacionados pela Contribuinte foram de fato para dar baixa de estoque em razão das perdas no processo de exportação, mesmo sendo emitidas com CFOP equivocado, uma vez que foram apresentadas, após intimação fiscal, planilhas com a relação das notas fiscais e cópia do Razão contábil reconhecendo contabilmente as quantidades constantes das notas fiscais emitidas em

razão das perdas no processo de exportação, sendo essa documentação assinada pelo contador da empresa.

Além disso, mediante conferência do Livro de Produção Diária, na linha “Formação Lote Quebras/Retenção” consta o registro da quantidade em sacas de cinquenta quilos da perda ocorrida, quantidades essas das notas fiscais emitidas que foram deduzidas do estoque da Autuada.

### **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, 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;

(...).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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 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, com o objetivo de evidenciar 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.

Conforme se observa de excertos a seguir transcritos, o estudo da ESALQ (fls. 100), tem o objetivo de diagnosticar as perdas existentes na cadeia logística de exportação:

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. Invalidez 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. 20/21), 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. 35/48), 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 – L.P.D. (fls. 49/59), 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...).

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):

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**