

Acórdão: 21.313/17/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000427604-35
Impugnação: 40.010140276-82
Impugnante: Agroindustrial Santa Juliana Ltda.
IE: 577261983.00-48
Proc. S. Passivo: Ricardo Azevedo Sette/Outro(s)
Origem: DF/Uberaba

EMENTA

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

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS referente à perda 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 art. 249, inciso II c/c § 2º do citado dispositivo do Anexo IX do RICMS/02.

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação, às fls. 76/90, e anexa documentos de fls. 91/421, com as seguintes alegações:

- o motivo da autuação é a falta de recolhimento de ICMS sobre as notas fiscais de perda no transporte do produto destinado à exportação e suposta diferença entre os valores contidos nas notas fiscais e o estoque apurado;

- o Auto de Infração não merece prosperar, pois o próprio levantamento fiscal deixou de considerar determinadas notas fiscais de devolução, o que interferiu no resultado final do arbitramento, e no mérito não há que se falar em ICMS sobre a perda no transporte do açúcar, pois está totalmente compreendida no fluxo do processo de exportação;

- não foram consideradas no crédito tributário as notas fiscais de devolução da formação do lote para exportação de 8.889,58 (oito mil oitocentos e oitenta e nove e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cinquenta e oito centésimos) toneladas de açúcar, CFOP 2505, conforme planilha apresentada às fls. 86 e Lista de notas (Doc.J);

- as citadas notas fiscais representam movimentações de carga principalmente por conta da troca de terminal logístico (a mercadoria regressou para ser remetida para outros terminais), conforme informações contidas no campo “dados adicionais” de cada nota fiscal emitida;

- ocorreu outro erro no total das exportações, com a desconsideração da Nota Fiscal nº 000.002.969 - Série 2, de 27/12/11, relativa à devolução da exportação da Cargill International, que foi denominada pela Fiscalização como perda da safra 2011/2012;

- que o cálculo deve ser corrigido, com a exclusão da citada nota fiscal da devolução da exportação;

- o julgamento deve ser convertido em diligência, para que a Fiscalização expurgue dos cálculos a citada nota fiscal;

- apesar de ter ocorrido a saída física da mercadoria, ela não foi entregue ao adquirente e não corresponde a nenhuma operação de circulação de mercadoria. A citada operação corresponde a variação da quantidade inerente à exportação e equivale a 1% (um por cento) do total transportado no período;

- o imposto não pode ser exigido, pois a perda faz parte da operação de venda destinada à exportação, que é uma operação imune, e, ainda que não fosse imune, por uma interpretação restrita do termo “destinadas para o exterior”, não seria tributável pela ausência da operação subjacente;

- anexa Laudo Técnico denominado “Diagnóstico de Perdas na Cadeia Logística do Açúcar” que foi elaborado pela Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz” da Universidade de São Paulo – ESALQ- USP;

- cita decisões do STF para amparar o seu entendimento;

- diz que a penalidade aplicada é inconstitucional, por extrapolar o limite de 20% (vinte por cento) para multa moratória e cita jurisprudência sobre o assunto.

Requer ao final, a conversão do julgamento em diligência, para que sejam excluídas do lançamento as notas fiscais relativas às devoluções e aos ajustes da safra 2011/2012 e pede a procedência de sua impugnação.

A taxa de expediente é recolhida conforme DAE de fls. 423 dos autos.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 427/447, refuta todas as alegações da Defesa e pede ao final a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 451/469, opina, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante alega preliminarmente a nulidade do Auto de Infração pelos seguintes motivos:

- erro na determinação do valor total das remessas;
- erro no total das exportações, nota fiscal de devolução de exportações (CFOP 3.201).

Verifica-se que a alegação de nulidade se confunde com a matéria meritória, e assim será analisada.

Entretanto, cabe ressaltar que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela Impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS referente à perda 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 art. 249, inciso II c/c § 2º do Anexo IX do RICMS/02.

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante afirma que a imunidade está legalmente prevista, e em sua defesa descreve a operação objeto deste Auto de Infração como uma operação de venda de açúcar para o mercado internacional.

A desoneração de ICMS na exportação foi introduzida no sistema tributário brasileiro pela Lei Complementar nº 87/96 (art. 3º, inciso II e parágrafo único, inciso I), que além de contemplar as remessas diretas para o exterior, abarcou ainda as saídas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

realizadas por intermédio de outro estabelecimento de mesma titularidade, com o fim específico de exportação.

Cumprе esclarecer, que o inciso III do art. 5º, e também o inciso III do § 1º deste citado dispositivo do RICMS/02 determinam a não incidência no caso em pauta, enquanto o § 3º, inciso I, define o momento em que será devido o imposto, conforme apresentados a seguir:

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; (grifou-se)

(...)

Portanto, a hipótese trazida pela Impugnante não se encontra alcançada pela não incidência do ICMS prevista no art. 5º, inciso III do RICMS/02, pois não foi efetivada a exportação total do açúcar remetido por intermédio das notas fiscais emitidas para formação de lote e com fim específico de exportação.

Logo, não há que se falar em imunidade sobre as perdas ocorridas nas remessas do açúcar destinado à exportação, pois ela não ocorreu em relação a quantidade perdida.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Está definido pelo legislador ordinário que o benefício não se aplica em determinadas situações, tornando-se exigível o imposto devido pela saída da mercadoria, conforme art. 7º, § 2º da Lei nº 6.763/75, transcrito a seguir:

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.

A exigência do ICMS devido sobre a perda da mercadoria destinada à exportação está prevista no art. 249, inciso II, do Anexo IX, 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; (grifou-se)

(...)

§ 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.

Em momento algum o legislador apresenta a palavra “perda” como algo inerente ao processo de exportação. A legislação é extremamente clara neste aspecto, pois conforme art. 249 retrotranscrito, o legislador não deixa nenhuma lacuna ao relacionar os casos em que deve ser efetuado o recolhimento do ICMS da mercadoria não exportada.

Ressalta-se que no final do inciso II, para dirimir qualquer dúvida, foi inserido o termo “*qualquer outra causa*”, ou seja, independente do motivo pelo qual a exportação não foi efetivada o recolhimento é exigível.

Assim, reputa-se equivocado o entendimento da Impugnante de que a perda é inerente ao processo de exportação, portanto não tributável, ou ainda que tributável, não poderia ser em virtude de não ocorrer operação subjacente.

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

Registra-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. Acrescenta-se que para os efeitos do ICMS, a exportação somente se caracteriza com a remessa física da mercadoria para o exterior.

A Impugnante defende a aplicação da imunidade para as perdas no processo de exportação, afirmando que nas operações que destinem mercadorias para o exterior, a legislação deve ser interpretada de modo a considerar a operação de venda celebrada com o exterior na sua integralidade, incluídas eventuais perdas inerentes à entrega da mercadoria, pois são integrantes da própria operação.

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

A Impugnante ainda anexa aos autos um estudo intitulado “Diagnóstico de Perdas na Cadeia Logística do Açúcar” (fls. 120/202), realizado pela Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz da Universidade de São Paulo - ESALQ - USP, instituição contratada pela Impugnante, com o objetivo de identificar quais os percentuais médios aceitáveis de perda no processo de exportação do açúcar, no percurso da usina produtora até o embarque para o exterior.

Na própria apresentação do trabalho às fls. 122, fica evidenciado que o objetivo do trabalho é diagnosticar as perdas existentes na cadeia logística do açúcar.

A seguir, é apresentado excertos do estudo da ESALQ (fls. 123), no qual as perdas ocorridas no processo de exportação são classificadas de forma quantitativa e qualitativa, conforme apresentado a seguir:

(...)

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 (grifou-se). 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

características das condições de transbordo também podem implicar perdas de umidade do produto e, conseqüentemente, de peso.

De acordo com o estudo, estão inseridos no conceito de perda os seguintes componentes:

a) quebra técnica: percentual acordado entre a embarcadora, aqui denominada 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 de ocorrência de perda. 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 descritas anteriormente.

No caso presente, verifica-se que a Impugnante utiliza o transporte multimodal, para a primeira etapa do transporte que é rodoviária, há um contrato entre a transportadora e a usina de “quebra técnica” de 0,20% a 0,25%.

Para a etapa seguinte, em que o produto é descarregado num terminal de transbordo, há um “contrato de retenção” de 0,25%. Na sequência, o produto segue por intermédio da malha ferroviária, para esta fase há um contrato de “quebra técnica” de 0,20% a 0,25%. Finalmente, o produto é descarregado no terminal portuário, para esta última fase antes do embarque 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%.

É possível observar que há um intervalo grande entre os percentuais, e de acordo com o estudo apresentado, o volume de açúcar movimentado é inversamente proporcional aos percentuais de retenção, ou seja, quanto maior o volume menor é o percentual de retenção nas negociações.

Ainda, de acordo com o método de entrevistas, em relação às perdas reais, este 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, onde as retenções também variam entre 0,2 % e 0,5%.

No estudo trazido aos autos pela Impugnante buscou-se as médias de perdas entre os percentuais mínimos e máximos, visando estabelecer um índice para as perdas na exportação, mas às fls. 188/189, tem-se a conclusão da ESALQ sobre esta possibilidade apresentada a seguir:

(...)

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, definidas 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 (grifou-se) (...)

A Impugnante às fls. 82, no tópico intitulado “Percentual adequado e justificável”, alega que se o percentual de quebra for justificável na operação de exportação, esta quebra integra a própria operação, e com isto, estaria no campo da não incidência. Afirma ainda que pelos dados do relatório elaborado pela ESALQ, é possível concluir que em relação às perdas o percentual apurado pela Impugnante de 1% (um por cento) de perdas é completamente justificável.

Entretanto, não lhe assiste razão.

Destaca-se, que o estudo da ESALQ ilustra de maneira categórica o motivo pelo qual o legislador não determinou qualquer percentual aceitável de perda, pois cada produto apresenta características próprias, e inexistente na legislação tributária mineira um índice de perda (quebra) previamente fixado.

Registra-se que as atividades de fiscalização são vinculadas à legislação vigente, e seria de certa forma dispensável a discussão do trabalho da ESALQ anexado pela Impugnante, uma vez que a legislação em momento algum determina percentual de perda, tendo em vista a inegável distorção que isto acarretaria.

Em contrapartida, este estudo da ESALQ vem ao encontro do trabalho realizado e materializado neste Auto de Infração. No trabalho realizado pela Fiscalização, não foi determinado um percentual aplicável, porém foi utilizada a análise sistêmica e criteriosa dos documentos emitidos pela própria Impugnante em conjunto com a legislação vigente, a fim de evitar qualquer distorção.

Percebe-se que apesar do excelente estudo investigatório elaborado por especialistas na área, os profissionais da ESALQ sabiamente não se atreveram a determinar um percentual final de perdas e retenções para as etapas do processo de exportação do açúcar, devido às inúmeras variáveis que envolvem o seu processo de movimentação.

Cumprido destacar, que foi realizado um trabalho minucioso, em que o principal objetivo foi investigar, apontar, analisar e avaliar em relação ao processo de exportação de açúcar, o local, o momento, a quantidade e de que forma o produto sofria suas perdas e quebras. No entanto, com relação à quantificação das perdas, o estudo não apresenta percentuais exatos.

Portanto, a legislação deste estado exige o recolhimento do ICMS sobre a diferença verificada entre a quantidade de mercadoria remetida para formação de lote

para exportação ou com fim específico de exportação e a efetivamente exportada, independente da causa. A previsão constitucional da não incidência do ICMS se dá em virtude da destinação da mercadoria para o mercado externo, esta não ocorrendo, o imposto deve ser recolhido, tendo como vencimento a data da saída do produto do estabelecimento do contribuinte mineiro.

Afirma a Impugnante, que se as perdas no transporte de mercadorias destinadas à exportação fossem consideradas na operação de exportação, sucumbe o Auto de Infração por não haver operação subjacente com sua respectiva grandeza econômica.

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 art. 12, inciso I da Lei Complementar nº 87/96 c/c o art. 6º, inciso VI da Lei nº 6.763/75, no qual o fato gerador do ICMS ocorre na saída da mercadoria a “qualquer título”.

Ainda, para que não permaneça qualquer dúvida, neste mesmo dispositivo, art. 6º, § 2º, inciso VII, alínea “b”, o legislador de maneira direta determina:

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:

a) não se efetivar a exportação no prazo previsto em regulamento;

b) ocorrer a perda da mercadoria;

(...)

Destaca-se que o legislador descreve exatamente o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS, no art. 2º, inciso XV do RICMS/02, *in verbis*:

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.

Observa-se, que apesar de existir um dispositivo que determina de forma clara a ocorrência do fato gerador do ICMS, na saída de mercadoria a qualquer título, o legislador teve a cautela de deixar explícito o momento em que nas operações de exportação ocorre o fato gerador do ICMS, sucumbindo assim, qualquer possibilidade de prosperar o pleito da Impugnante, no tocante a afirmar que a perda compõe a operação de exportação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da mesma forma, não procedem as afirmações da Impugnante sobre as ausências de operação, de capacidade contributiva, de base de cálculo, o legislador trata da caracterização do fato gerador com muita efetividade no § 8º do art. 6º da Lei nº 6.763/75 transcrito a seguir:

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 saiu do estabelecimento estava na posse do respectivo titular.

Desse modo, resta comprovado que as alegações da Impugnante não possuem abrigo na legislação vigente.

Registra-se que o período deste Auto de Infração compreende a safra 2011/2012, que se refere ao período de 01/04/11 a 31/03/12, onde as quebras, retenções e perdas ocorreram ao longo do período, tornando impreciso determinar a quantidade de açúcar perdida em cada remessa para formação de lote para a exportação ou remessa com fim específico de exportação.

Assim, em benefício da Contribuinte, a Fiscalização adotou o último dia do período da safra para o lançamento do crédito tributário, uma vez que é o momento em que os terminais contabilizam as perdas reais.

No desenvolvimento do presente trabalho, a Fiscalização, ao analisar as notas fiscais eletrônicas de venda para o exterior (CFOP 7.101) emitidas pela Impugnante, teve o conhecimento do preço praticado do açúcar bruto de cana – tipo VHP, portanto, nada mais adequado que se efetuar a média dos preços por tonelada das operações de venda para o mercado externo de açúcar bruto de cana – tipo VHP no período citado, onde o valor médio por tonelada foi de R\$ 934,65 (novecentos e trinta e quatro reais e sessenta e cinco centavos), conforme consta da planilha – Notas Fiscais Eletrônicas emitidas com CFOP 7101, que constam do DVD-R no Anexo I às fls. 19/21. Esse preço unitário médio foi utilizado como parâmetro, neste Auto de Infração, para a apuração da base de cálculo relativamente às perdas apuradas na linha “K” da planilha constante do Relatório Fiscal/Contábil (fls.16).

A Autuada alega que uma parcela do crédito tributário não deve prevalecer por erro na determinação do arbitramento.

Afirma que não foram consideradas na metodologia utilizada as notas fiscais de “Devolução da Formação de Lote para exportação” na quantidade de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

8.889,58 (oito mil oitocentos e oitenta e nove e cinquenta e oito centésimos) toneladas de açúcar, com CFOP 2505.

Registra-se que às fls. 80 da Impugnação a Autuada insere nas notas de rodapé “Lista de Notas” de devolução da formação de lote para exportação, porém, de forma equivocada, foram inseridas notas fiscais do PTA nº 01.000427662-12 de empresa do mesmo grupo, já julgado no Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, conforme Acórdão nº 21.221/16/2ª.

Tendo em vista as alegações da Impugnante, é necessário demonstrar os dispositivos do Capítulo XXVI no Anexo IX do RICMS/02, que tratam das operações relativas à exportação de mercadoria para o exterior, no tocante a utilização do CFOP nas operações com essa finalidade. Transcreve-se a seguir o art. 245, Anexo IX do RICMS/02:

RICMS/02 - 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”;

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) como natureza da operação “Retorno Simbólico de Mercadoria Remetida para Formação de Lote e posterior Exportação”; (grifou-se)

(...)

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;

No presente trabalho, verifica-se que a Contribuinte realizou operações com o CFOP 6.504, 6.501 e 7.101.

A Impugnante alega que as quantidades de mercadorias classificadas no CFOP 2.505, deveriam ter sido abatidas na sistemática de cálculo utilizada pela Fiscalização.

Entretanto, não isso não é possível diante da legislação posta, conforme se vê a seguir

Na Parte 2, Anexo V do RICMS/02, o CFOP 2.505 apresenta a seguinte descrição: “*Entrada decorrente de devolução simbólica de mercadorias remetidas para formação de lote de exportação, de produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento*”. Consta ainda a seguinte nota explicativa: “*Classificam-se neste código as devoluções simbólicas de mercadorias remetidas para formação de lote de exportação, cujas saídas tenham sido classificadas no Código “6.504 – Remessa de mercadorias para formação de lote de exportação, de produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento”*”. (Grifou-se).

Observa-se que, de acordo com a legislação vigente, o CFOP 2.505 questionado pela Impugnante é utilizado nas situações em que depois de formado o lote o remetente emite uma nota fiscal eletrônica de entrada da mercadoria remetida para a exportação, tendo como natureza da operação “*Retorno Simbólico de Mercadoria Remetida para Formação de Lote e posterior Exportação*”.

Portanto, este CFOP não guarda relação com movimentação de carga por conta de troca de terminal logístico, conforme apresentado pela Impugnante às fls. 80.

A Impugnante ainda afirma que a “*mercadoria regressou para ser remetida para outros terminais*”, mas na Impugnação e nos documentos apresentados não foram apresentadas as comprovações de regresso da mercadoria e da troca de terminal. Afirma que a referida mercadoria regressou e anexa cópia dos Documentos Auxiliares das Notas Fiscais Eletrônicas - DANFES às fls. 204 a 406.

Somente para fins de ilustração, no documento de fls. 278 é apresentada cópia do DANFE nº 000.002.198 emitido em 18/08/11, com CFOP 2.505, em que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consta nas informações complementares referência à Nota Fiscal Eletrônica nº 000.019.494 de 19/07/11, com CFOP 6.504.

Observa-se que após 32 (trinta e dois dias) a Impugnante emite apenas uma nota fiscal eletrônica com CFOP 2.505, com a finalidade de regresso da mercadoria para que seja novamente remetida para outros terminais.

Registra-se que a Impugnante não menciona e nem demonstra em sua impugnação se foram emitidas outras notas fiscais eletrônicas com CFOP 6.504 para uma nova remessa dessas mercadorias. Portanto, não há vinculação entre remessa, devolução e uma nova remessa.

Observa-se também nas informações complementares destas citadas notas fiscais que o local da entrega em ambas é “Cia Auxiliar de Armazéns Gerais” CNPJ: 61.145.488/0003-00 e Inscrição Estadual nº 633.358.061.117, e também, não há menção sobre a troca de terminal realizada.

Portanto, não foram mencionadas e tampouco comprovadas essas movimentações entre terminais como aludido pela Impugnante.

Acrescenta-se que o CFOP 2.505, de acordo com a legislação vigente, não corresponde à operação que a Impugnante descreve e não há previsão na legislação de sua utilização para essa finalidade.

Verifica-se também um longo intervalo de tempo entre a emissão das duas notas fiscais eletrônicas mencionadas onde, em 19/07/11, foi emitida nota fiscal eletrônica de remessa de mercadorias para formação de lote de exportação no CFOP 6.504, e somente em 18/08/11 foi emitida uma nota fiscal eletrônica com CFOP 2.505, para devolução simbólica de mercadorias.

Após essa data a Impugnante deveria ter emitido nova nota fiscal eletrônica com CFOP 6.504 para remeter a mercadoria. Porém, ela não identificou nos autos essa nova nota fiscal de remessa. Observa-se, no caso presente, um longo intervalo de tempo e uma movimentação maior, que conseqüentemente seriam gerados maiores custos e maiores perdas, sem nenhuma justificativa apresentada pela Defesa.

Cumprir destacar que em momento algum na sistemática de cálculo apresentada, no Relatório Fiscal/Contábil, às fls. 16, foram utilizadas as quantidades das entradas de mercadorias remetidas para formação de lote ou com fim específico de exportação, uma vez que, conforme preceitua o art. 253-A, inciso II, item “a”, Anexo IX do RICMS/02, retrotranscrito anteriormente, a natureza da operação é “Retorno Simbólico de Mercadoria Remetida para Formação de Lote e posterior Exportação”.

Trata-se meramente de um retorno simbólico, caso a Fiscalização considerasse essas notas fiscais como a Impugnante pleiteia, o cálculo seria todo prejudicado, uma vez que seriam duplicados os valores subtraídos, considerando que as notas fiscais emitidas no CFOP 7.101, que correspondem às saídas efetivas para a exportação, já foram subtraídas.

Portanto, não há que se falar em expurgar quantidades referentes às notas fiscais de retorno simbólico.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A sistemática de cálculo apresentada no Relatório Fiscal Contábil é bem clara, na qual as Remessas para formação de Lote para Exportação e as Remessas com o Fim Específico de Exportação são confrontadas com as Saídas para o Exterior.

Em resumo, referida sistemática tem a finalidade de apurar se as quantidades remetidas para a exportação foram efetivamente exportadas. Após considerar os estoques iniciais e finais apresentados pela Impugnante, a diferença apurada configura perda no processo de exportação de açúcar.

Portanto, está equivocado o entendimento da Impugnante no tocante ao pleito de deduzir do cálculo das perdas as notas fiscais emitidas com CFOP 2.505, diante legislação vigente, das explicações da metodologia de cálculo adotada e da falta de comprovação pela Impugnante de suas afirmações.

No Relatório Fiscal Contábil, a sistemática de cálculo utilizada foi exaustivamente pormenorizada, restando demonstrado que não foram utilizadas no cálculo as notas fiscais de retorno simbólico com CFOP 2505.

Observa-se que parte dessas perdas foi reconhecida pela Autuada, pois foram emitidas notas fiscais correspondentes e computadas pela Fiscalização e apresentadas no Anexo II, às fls. 22/46, que apresenta as cópias dos DANFES das notas fiscais de perdas no processo de exportação, emitidas com CFOP 5949: *“Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado”*.

Ante estas 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 descaracterizado o benefício da desoneração das perdas ocorridas no processo de exportação.

Argui a Impugnante que ocorreu erro na determinação das quantidades apuradas, uma vez que não foi considerada a Nota Fiscal eletrônica nº 000.002969, série 2, de 27/12/11 relativa à devolução de exportação da Cargill International S.A.

Pleiteia a exclusão dessa nota fiscal no total de 2.861,21 (dois mil, oitocentos e sessenta e um e vinte um centésimos) toneladas de açúcar bruto de cana VHP do cálculo do crédito tributário. Pede, ainda, a realização de diligência para que se efetuem os expurgos dessas quantidades do cálculo do crédito tributário.

Entretanto, não lhe assiste razão.

Registra-se que em 02/12/11 a Autuada emitiu a Nota Fiscal eletrônica nº 000.025.963, com CFOP 7.101. Em 27/12/11 foi emitida Nota Fiscal eletrônica nº 000.002.969 com CFOP 3.201, mencionando nas informações complementares “Devolução referente à Nota Fiscal eletrônica nº 000.025.963”. Destaca-se, que após 25 (vinte e cinco) dias da emissão da nota fiscal exportação, foi emitida uma nota fiscal eletrônica com o propósito de devolução dessa exportação.

No tocante ao processo de efetivação da exportação, o art. 253-A, inciso III, alínea “b”, Anexo IX do RICMS/02 determina que será emitida nota fiscal eletrônica com CFOP 7.101 ou 7.102, por ocasião da exportação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso em pauta, seguindo as determinações do RICMS, a “ocasião da exportação” ocorreu em 02/12/11, data em que foi emitida a nota fiscal com CFOP 7.101. Sobre essa operação, de acordo com a Impugnante, em 27/12/11, foi emitida uma nota fiscal com CFOP 3.201 para uma devolução de exportação.

De acordo com a Parte 2 do Anexo V do RICMS/02, o grupo de CFOP 3.000 e o CFOP 3201, correspondem as seguintes operações:

3.000 - ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DO EXTERIOR

Classificam-se, neste grupo, as entradas de mercadorias oriundas de outro país, inclusive as decorrentes de aquisição por arrematação, concorrência ou qualquer outra forma de alienação promovida pelo poder público, e os serviços iniciados no exterior.

(...)

3.200- DEVOLUÇÕES DE VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA, DE TERCEIROS OU ANULAÇÕES DE VALORES

3.201 - Devolução de venda de produção do estabelecimento

Classificam-se neste código as devoluções de vendas de produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento, cujas saídas tenham sido classificadas como "Venda de produção do estabelecimento". (Grifou-se)

Entretanto, na consulta ao Siscomex Exportação, nos Dados Globais do Despacho nº 2111303383/5, na relação de R.E. do Despacho 11/1354471-001 para o estabelecimento de CNPJ: 05.980.986/0001-27, consta como única a nota fiscal de venda para o exterior a Nota Fiscal de nº 000.025.963.

Portanto, a informação da Impugnante não corresponde com os dados registrados no Siscomex.

Como já apresentado, as perdas ocorridas no processo de exportação do período de 01/04/11 a 31/03/12 estão apresentadas em planilha no Relatório Fiscal/Contábil às fls. 16.

Cumpram-se destacar que, caso fosse considerado o pleito da Impugnante e deduzida a citada nota fiscal do total das exportações com o CFOP 7101, a diferença seria em prejuízo da Impugnante, uma vez que essa dedução aumentaria o estoque final apurado, e conseqüentemente aumentariam as perdas apuradas que constam na planilha retrocitada, e acarretaria um aumento do valor do crédito tributário do presente Auto de Infração.

Registra-se que na Impugnação não foi mencionada e tampouco foi comprovada a devolução dessa mercadoria para o seu estabelecimento.

Portanto, correta a Fiscalização por não considerar a Nota Fiscal eletrônica de nº 000.025.963 no crédito tributário.

A Impugnante contesta a multa que lhe fora imposta, 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.

Entretanto, não lhe assiste razão.

Resta claro que não configura qualquer ilegalidade a cobrança da penalidade exigida nos presentes autos. Não há que se falar em violação ao princípio constitucional, em se tratando de aplicação de multa prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75.

A Multa de Revalidação, aplicada no presente caso, está capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 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.

(...)

Art. 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.

A multa foi exigida na forma da legislação tributária estadual, sendo cobrada conforme a natureza da infração cometida. A Multa de Revalidação refere-se ao descumprimento da obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto no todo ou em parte.

Dessa forma, a Multa de Revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não configura qualquer ilegalidade a cobrança de Multa de Revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da Multa de Revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

O Auto de Infração foi emitido em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras, às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

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;

II- a aplicação de equidade.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Aldo de Paula Junior e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor), Marcelo Nogueira de Moraes e Hélio Victor Mendes Guimarães.

Sala das Sessões, 01 de fevereiro de 2017.

Sauro Henrique de Almeida
Presidente / Relator

IS