

Acórdão: 22.510/21/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001643748-40
Impugnação: 40.010150381-31
Impugnante: Seara Alimentos Ltda
IE: 186005547.19-11
Proc. S. Passivo: Fabio Augusto Chilo/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

ISENÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO - DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÃO. Evidenciado nos autos que a Autuada promoveu saída de hortaliças industrializadas, na modalidade de beneficiamento, ao abrigo indevido da isenção do ICMS, contrariando o disposto no item 12 do Anexo I do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e ICMS/ST, conforme art. 1º, inciso II do Anexo XV do RICMS/02 e Regime Especial, do qual a Autuada é detentora, bem como da respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Todavia, a Multa Isolada exigida com base no art. 55, inciso VII, alínea “c” do referido diploma legal, deve ser excluída, por ser inaplicável à espécie.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação refere-se à acusação de que a Autuada, comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, promoveu saída de hortaliças industrializadas, na modalidade de beneficiamento, ao abrigo indevido da isenção do ICMS, contrariando o disposto no item 12 do Anexo I do RICMS/02, resultando em recolhimento a menor do ICMS devido, nos períodos de março a maio de 2020.

Por força do art. 1º, inciso II do Anexo XV do RICMS/02 e do Regime Especial de nº 45.000001119-45, foi atribuída a responsabilidade à Autuada, na condição de substituta, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas subsequentes, destinadas a contribuintes estabelecidos no Estado, de mercadorias sujeitas a substituição tributária relacionadas na parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, adquiridas de fornecedores localizados nesta e em outras unidades da Federação.

Está sendo exigido o ICMS, a MR e a MI, previstas no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 15/30, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 57/63.

DECISÃO

22.510/21/2ª

1

Conforme acima relatado, a autuação refere-se à acusação de que a Autuada, comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, promoveu saída de hortaliças industrializadas, na modalidade de beneficiamento, ao abrigo indevido da isenção do ICMS, contrariando o disposto no item 12 do Anexo I do RICMS/02, resultando em recolhimento a menor do ICMS devido, nos períodos de março a maio de 2020.

Por força do art. 1º, inciso II do Anexo XV do RICMS e do Regime Especial de nº 45.000001119-45, foi atribuída a responsabilidade à Autuada, na condição de substituta, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas subsequentes, destinadas a contribuintes estabelecidos no Estado, de mercadorias sujeitas a substituição tributária relacionadas na parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, adquiridas de fornecedores localizados nesta e em outras unidades da Federação.

Está sendo exigido o ICMS, a Multa de Revalidação e a Multa Isolada, previstas no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

A Autuada alega em sua Defesa, em síntese:

- que a isenção prevista no item 12, do anexo I do RICMS, se refere aos produtos em estado natural, portanto, a lide se atém em torno desse conceito, ou seja, se no caso dos autos, os procedimentos realizados com as hortaliças, lhe retiraram tal condição;
- que a legislação mineira não define tal conceito, então, o trará do Guia Alimentar do Ministério da Saúde, de especialistas sobre o assunto, do Ministério da Agricultura; de onde conclui que são considerados *in natura*, os produtos/alimentos de origem vegetal ou animal, que não tenham passado por qualquer processo que altere as suas características físico-químicas, sensoriais e de composição originais, o que é exatamente o caso dos produtos comercializados, em questão;
- que, apesar dos produtos terem sido submetidos aos tratamentos térmicos (processo de branqueamento), tais medidas não implicam na alteração de suas características, mas na conservação de seu estado natural;
- que tal procedimento não altera suas características de composição, aroma, sabor e textura, tendo por objetivo, tão somente, que os produtos sejam consumidos em seu estado natural, apenas prolongando o período que eles se mantêm nesse estado;
- cita legislação da ANVISA, concluindo que é feita menção ao termo congelado, bem como a hipóteses de adição de outros itens, desde que não descaracterizem

o produto, o que vem a corroborar com o conceito de *in natura*;

- que os produtos que comercializa são submetidos aos procedimentos de branqueamento e congelamento, mas continuam em estado natural, mencionando que o STJ já manifestou no sentido de que os alimentos submetidos ao processo de branqueamento, congelamento e acondicionamento em embalagens de apresentação, não se descaracterizam como produto *in natura*;

- cita decisões de outros tribunais, concluindo, então, que é aplicável aos produtos, objeto da autuação, a isenção prevista no item 12, do anexo I do RICMS, enfatizando que o MAPA e a ANVISA são órgãos competentes para normatizar, controlar e fiscalizar alimentos e que os estados não podem alterar tais conceitos, considerando as disposições do art. 110 do CTN;

- que as normas são editadas visando o atendimento de determinada finalidade, a chamada teoria finalista e no caso em análise, a isenção do ICMS disposta no Convênio 44/75, foi criada para incentivar a chegada desses produtos ao consumidor, não havendo lógica criar empecilhos para a sua aplicação;

- que não pode ser exigida, concomitantemente, a multa de revalidação e a multa isolada, além de seu caráter confiscatório.

A Fiscalização manifesta-se, sob os seguintes argumentos:

- que a própria Impugnante afirma que os produtos comercializados por ela são submetidos aos procedimentos industriais de branqueamento e congelamento e em face do conceito estabelecido pela alínea “b” do inciso II do art. 222 do RICMS/02, infere-se que os procedimentos de descascar, cortar, escaldar e congelar os produtos, constituem operações de industrialização, na modalidade de beneficiamento, uma vez que alteram a aparência do produto;

- que os vegetais embalados e vendidos, congelados ou não, sua limpeza, seleção, eventual fracionamento e acondicionamento em recipientes para comercialização, são uma forma de industrialização, visto que os produtos comercializados não mantêm seu estado natural e, portanto, não são alcançados pela isenção do ICMS prevista no item 12 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02;

- que o art. 2º do Decreto nº 5.741/06 dispõe que o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento –

MAPA é competente para a edição dos atos e normas complementares do Sistema Unificado de Atenção à Sanidade Agropecuária, e o art. 2º, III da Lei nº 9.782/99, que a ANVISA detém a competência para normatizar, controlar e fiscalizar produtos, substâncias e serviços de interesse para a saúde;

- que o próprio Confaz, que é o órgão competente para autorizar isenções, em seu Convênio ICMS 44/75, com suas alterações, Convênio ICMS 21/15 e Convênio ICMS 62/19, apenas autoriza os Estados e o Distrito Federal a isentar as saídas destes produtos ;industrializados, na modalidade de beneficiamento, contudo, não foi recepcionado pelo Estado de Minas Gerais,

- que o § 4º da cláusula primeira do Convênio ICMS 44/75 é meramente autorizativo, ou seja, apenas delega aos estados, a partir de 01/07/2015, a possibilidade de isentar também os hortifrutis nas condições que especifica e que a legislação mineira não foi alterada para abarcar o previsto no referido dispositivo, pois o Estado de Minas Gerais não recepcionou o convênio;

- que tal entendimento está expresso na Consulta de Contribuinte nº 068/2013, realizada pela ADEMIG - Associação dos Atacadistas Distribuidores do Estado de Minas Gerais, entidade representativa de classe de atacadistas e distribuidores deste Estado, que deixa claro que produto em estado natural é aquele que mantém suas características originais, não sendo assim considerado quando submetido a processo de industrialização a que se refere o inciso II do art. 222 do RICMS/02;

- que, para a operação ser alcançada pela isenção em exame, é necessário ainda que o produto seja comercializado em seu estado natural, ou seja, deve guardar suas características originais, ressalvado o mero acondicionamento para transporte, que, regra geral, não descaracteriza o estado natural da mercadoria;

- cita, ainda, a Superintendência de Tributação, que já se manifestou nesse sentido, por meio das Consultas de Contribuintes nº 209/2008 e nº 251/1998;

- que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas, ou seja, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória (consignação em nota fiscal de base de cálculo do ICMS menor do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que a prevista na legislação), ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II, da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS.

De fato, a isenção prevista no item 12 do Anexo I do RICMS/02, somente se aplica aos produtos ali discriminados, **em estado natural**.

No caso dos autos, a própria Impugnante afirma que foram efetuados procedimentos nos produtos, como tratamento térmico – procedimentos de branqueamento e congelamento.

Tais procedimentos caracterizam industrialização, na modalidade de beneficiamento, uma vez que alteram a aparência do produto, conforme art. 222, inciso II, alínea “b”, do RICMS/02, que prevê:

RICMS/02

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

I - (...)

II - **industrialização** é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º, 3º e 6º, tais como:

(...)

b) a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, **alterar** o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a **aparência do produto (beneficiamento)**; (Destacou-se)

Esse entendimento já foi, inclusive, retratado pela Superintendência de Tributação da SEF/ MG - SUTRI, órgão responsável pela interpretação da legislação tributária em Minas Gerais, em Consultas de Contribuintes, como a nº 068/2013, nos seguintes termos:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 068/2013

PTA Nº: 16.000463112-51

CONSULENTE: ADEMIG - Associação dos Atacadistas Distribuidores do Estado de Minas Gerais

ORIGEM: Belo Horizonte - MG

ICMS - PRODUTOS EM ESTADO NATURAL – INDUSTRIALIZAÇÃO - O produto em estado natural é aquele que mantém suas características originais, não sendo assim considerado quando submetido a processo de industrialização a que se refere o inciso II do art. 222 do RICMS/02.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, entidade representativa de classe de atacadistas e distribuidores deste Estado, não possui

inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS de Minas Gerais.

Aduz que seus associados comercializam produtos vegetais congelados, tais como: brócolis, couve-flor, hortaliças, milho-verde e cenoura.

Informa que os produtos são adquiridos no Estado de São Paulo, sendo beneficiados pela isenção de ICMS e submetidos aos seguintes procedimentos: limpeza para remoção de sujeiras e materiais estranhos; preparo mediante desfolhamento, descasque e corte; escaldamento (aquecimento por curto período de tempo) com o objetivo de prevenir o desenvolvimento de cor e aromas indesejáveis, devido à ação de enzimas; congelamento e acondicionamento.

Sustenta que os produtos comercializados por seus associados, após os procedimentos descritos, mantêm a condição de produto em estado natural, sendo alcançados pela isenção do imposto prevista no item 12 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02.

Com dúvida quanto à interpretação da legislação tributária, formula a presente consulta.

CONSULTA:

Os produtos resultantes dos procedimentos descritos podem ser alcançados pela isenção do ICMS contida no item 12 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02?

RESPOSTA:

O item 12 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02 estabelece a isenção na saída, em operação interna ou interestadual, dos produtos nele relacionados, em estado natural.

Importa destacar que a Consulente cita as hortaliças entre os produtos vegetais supostamente beneficiados pela isenção em comento. Entretanto, o conceito de hortaliças abrange diversos produtos vegetais, sendo necessária a análise individualizada de cada produto frente à lista de mercadorias contida no item 12 mencionado. Os demais produtos citados na consulta estão expressamente relacionados nesse dispositivo.

Por outro lado, para que a operação seja alcançada pela isenção em exame é necessário ainda que o produto seja comercializado em seu estado natural, ou seja, deve guardar suas características originais. Não são considerados produtos em estado natural aqueles submetidos a processo de industrialização, ressalvado o mero acondicionamento para transporte, que, regra geral, não descaracteriza o estado natural da mercadoria.

Tendo em vista o conceito estabelecido pela alínea “b” do inciso II do art. 222 do RICMS/02, infere-se que os procedimentos adotados pela Consulente de desfolhar, descascar, cortar, escaldar e congelar os produtos constituem operações de industrialização, na modalidade de beneficiamento, uma vez que alteram a utilização ou a aparência do produto.

Esta Superintendência de Tributação já se manifestou nesse sentido por meio das Consultas de Contribuintes nº 209/2008 e nº 251/1998.

Destarte, os produtos comercializados pelos associados da Consulente não mantêm seu estado natural e, portanto, não são alcançados pela isenção do ICMS prevista no item 12 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02.

Cabe informar ainda que a isenção em referência também não se aplica à saída de mercadoria destinada à industrialização, conforme disposto na alínea “b” do subitem 12.1 da mesma Parte 1 c/c § 1º da cláusula primeira do Convênio ICM 44/75.

Por fim, se da solução dada à presente consulta resultar imposto a pagar, o mesmo poderá ser recolhido sem a incidência de penalidades, observando-se o prazo de 15 (quinze) dias contados da data em que a Consulente tiver ciência da resposta, desde que o prazo normal para seu pagamento tenha vencido posteriormente ao protocolo desta Consulta, observado o disposto no art. 42 do RPTA, Decreto Estadual n.º 44.747/08.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 27 de março de 2013.

Assim, é devido o imposto pelas operações, objeto da autuação, tanto da operação própria, quanto das saídas subsequentes, uma vez que a Autuada é responsável, na condição de substituta tributária, nos termos do art. 1º, inciso II do Anexo XV do RICMS/02 e Regime Especial nº 45.000001119-45.

O art. 1º do mencionado RE, datado de 14/02/14, dispõe:

Art. 1º Fica atribuída aos estabelecimentos do Contribuinte identificados em epígrafe, doravante denominados SEARA, a responsabilidade, na condição de substitutos, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas subsequentes, destinadas a contribuintes estabelecidos no Estado, de mercadorias relacionadas no item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS.

O item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, vigente à época da concessão do RE, se refere ao atual item 88, do Capítulo 17 do Anexo XV do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Corretas, portanto, as exigências do ICMS e do ICMS/ST, conforme cálculos demonstrados na planilha do Anexo 3 do AI (fls. 10) – arquivo “saídas com isenção indevida”.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação), refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55 da citada lei (Multa Isolada), foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, emendada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Por outro lado, a MI exigida no presente lançamento, se deu com base no inciso VII, alínea “c”, do referido art. 55, da Lei nº 6763/75, que prescreve:

Lei nº 6.763/75

Art. 55 (...)

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

c) **valor da base de cálculo menor** do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada; (destacou-se)

Contudo, as disposições do inciso XXXVII do mesmo diploma legal, descritas abaixo, é que são específicas para a situação em análise, sendo, pois, inaplicável à espécie, a multa isolada constante do lançamento ora examinado:

Lei nº 6.763/75

Art. 55- (...)

(...)

XXXVII - por **deixar de consignar**, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, **ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção** ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo; (destacou-se)

Por fim, quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. 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 consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a multa isolada, por inaplicável a espécie. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Nathalya Maria de Almeida Reboredo e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Gislana da Silva Carlos e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 03 de fevereiro de 2021.

**Cindy Andrade Morais
Relatora**

**Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente / Revisor**

D