

Acórdão: 24.767/23/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002873941-48  
Impugnação: 40.010156260-32  
Impugnante: Adição Distribuição Express S/A  
IE: 186117448.65-06  
Proc. S. Passivo: Rogério Andrade Miranda /Outro(s)  
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**ISENÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO – NÃO APLICÁVEL.** Constatada a utilização indevida do benefício da isenção do ICMS prevista no item 12, alíneas “a”, “e”, “f” e “j”, da Parte 1 do Anexo I, do RICMS/02, nas operações de saída de produtos hortifrutigranjeiros frescos, cortados, picados, ou fatiados, os quais não atendem, portanto, a condição de "em estado natural" requerida para fruição do benefício. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/09/20 a 30/06/22, decorrente da aplicação indevida da isenção prevista no item 12, alíneas “a”, “e”, “f” e “j”, da Parte 1 do Anexo I, do RICMS/02, nas operações de saída de produtos hortifrutigranjeiros frescos, cortados, picados ou fatiados.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação, conforme art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação, alegando em síntese que:

- a autoridade fiscal, ao realizar o enquadramento legal acerca da ocorrência de industrialização, na modalidade de beneficiamento dos produtos constantes no Auto de Infração, fundamentado no art. 222, inciso II, alíneas “b” e “d”, do RICMS/02, contraria a exceção legal, constante no § 6º, do mencionado artigo;

- os produtos, objeto da presente autuação, não sofreram quaisquer procedimentos de transformação ou industrialização, não foram vendidos picados, fatiados e muito menos cortados, tendo sido sempre vendidos partidos, apenas para facilitar a venda, permanecendo, portanto, em estado natural;

- efetua o corte dos produtos em questão apenas para viabilizar a sua venda, e que também o posterior acondicionamento de forma rudimentar, através de plástico filme, não descaracteriza a condição de estado natural;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- para os produtos que realmente sofreram qualquer tipo de transformação para viabilizar a sua venda, denominados batata picada, salada de frutas ABC, cenoura vrm picada, beterraba picada, cará de dedos picados, salada selecionada picada, chuchu picado, couve picada, maracujá a polpa, abacaxi picado, abóbora híbrida picada, cheiro verde picado, coco seco picado, dentre outros, o tributo foi regularmente recolhido, através de denúncia espontânea, antes mesmo da abertura do Termo de Início de Ação Fiscal;

- a origem da isenção para os produtos hortifrutigranjeiros está amparada na cláusula primeira do Convênio ICMS nº 44/75, no qual os Estados foram autorizados a instituir a isenção para tais produtos;

- considera em estado natural aqueles hortifrutigranjeiros que não tenham sido submetidos a qualquer processo de transformação que modifique suas características naturais, sua apresentação ou os aperfeiçoe para o consumo. Sendo assim, as frutas frescas são as frutas em sua forma mais natural possível, recentemente colhidas, que concentram em sua totalidade a qualidade, frescor, mantém em 100% a concentração de fibras, nutrientes, vitaminas e minerais, sem nenhum tipo de alteração, seja em seu aspecto ou em sua qualidade;

- o art. 111 do Código Tributário Nacional não veda a aplicação da interpretação extensiva ou analógica da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, tendo em vista que, de acordo com o art. 96 do CTN, a expressão "legislação tributária", compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes;

- o Convênio ICMS nº 44/75 é um diploma normativo que se enquadra, de forma inequívoca, no conceito de legislação tributária e uma possível interpretação literal de todos esses textos, por óbvio, inviabiliza a solução das contradições existentes;

- invoca o exame da matéria sob o prisma do disposto no § 6º do art. 155, da Constituição da República, que é o fundamento de validade de toda a legislação tributária, e não pela interpretação isolada do disposto no art. 111 do CTN. Considera, portanto, que o exame do caso em análise se conduza pelo disposto no art. 112, do CTN, em especial pela interpretação da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato e à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Noutro tópico de sua defesa, a Impugnante alega que não houve arbitramento do valor da operação com a aplicação das disposições do art. 53, do RICMS/02. Por conseguinte, considera que o Fisco reconhece que a base de cálculo da operação é o valor lançado nos documentos fiscais da empresa, valor este que foi pago pelo Contribuinte.

Afirma que a legislação é expressa no sentido de que a base de cálculo é o valor da operação, ou seja, o valor da venda lançado nos documentos fiscais, conforme disposto no art. 43, inciso IV, alínea "a" do RICMS/02.

Sustenta que, em decorrência do produto ter saído sem tributação, o Fisco não pode fazer a inclusão do ICMS no valor da operação, aumentando a sua base de cálculo, como se o valor de venda fosse maior, para depois se cobrar o ICMS que não teria sido recolhido, por falta de previsão legal para tanto.

Alega que o próprio inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, que tipifica a penalidade isolada cobrada na presente autuação, prevê sua aplicabilidade quando ocorrer a incorreta aplicação da isenção, o que mais acentua o fato de não ser possível alterar o valor da operação.

Em sua Manifestação Fiscal, a Fiscalização cita o Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa para afirmar que os termos cortar e partir são conceitos complementares para fins do beneficiamento do qual resultam os produtos objeto da presente autuação.

Para ilustrar o seu entendimento, exemplifica o caso de uma melancia inteira que, após conduzida à área de preparação e acondicionamento existente no estabelecimento do contribuinte autuado, é submetida a processo de um ou mais cortes, resultando em dois ou mais produtos, os quais posteriormente são embalados em filme plástico e etiquetados com um preço de venda majorado em relação ao da fruta que lhe deu origem.

Sustenta que à luz do que estabelece o art. 222, inciso II, alíneas “b” e “d”, do RICMS/02, tem-se caracterizado um processo de industrialização, na modalidade de beneficiamento, uma vez que se alterou a utilização ou a aparência do produto, o que resultou, ainda, em agregação de valor ao produto final.

Observa que o § 6º do art. 222 acima citado estabelece que a produção ou preparo de produtos alimentares em estabelecimentos comerciais, a exemplo da Autuada, não se considera industrialização tendo em vista que essa atividade possui caráter secundário no plano empresarial, focado, essencialmente, na comercialização de bens de consumo.

Todavia, argumenta que o novo produto obtido através do corte de sua versão original, e com o respectivo acondicionamento, deve se enquadrar nas condições previstas para o benefício fiscal da isenção, conforme estabelecido no item 12, alíneas “a”, “e”, “f” e “j”, da Parte 1 do Anexo I, do RICMS/02.

Aduz que o disposto no art. 222, inciso II, alíneas “b” e “d”, do RICMS/02 foi inserido na capitulação legal do presente Auto de Infração, como base legal, para fins de conceituação do processo de industrialização, conforme descrito na legislação do ICMS, tendo sido aplicado pela Autuada aos produtos hortifrutigranjeiros aqui tratados, através de procedimentos que os modificaram, aperfeiçoaram e alteraram sua apresentação.

Ressalta que, não obstante o disposto no § 6º do citado artigo, a infringência praticada se refere ao descumprimento da condição exigida para fins de fruição do benefício fiscal da isenção, conforme estabelecido no item 12, alíneas “a”, “e”, “f” e “j”, da Parte 1 do Anexo I, do RICMS/02, decorrente da descaracterização do “estado natural” efetuada nos produtos aqui tratados.

Destaca que a definição de “estado natural” ou “in natura”, relativa aos produtos hortifrutigranjeiros, em especial aos hortifrutícolas, somente se completa integralmente quando estes conservam a forma, aspecto e aparência, exatamente conforme foram colhidos na natureza.

Lembra que foi concedida, através do inciso I da Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 44/75, autorização aos Estados e ao Distrito Federal, para isentar do ICMS as saídas de produtos hortifrutícolas ali discriminados, em estado natural, promovidas por quaisquer estabelecimentos.

Esclarece que, no âmbito de Minas Gerais, a isenção autorizada foi prevista nos termos do item 12 do Anexo I, do RICMS/02, o qual dispõe que esse benefício fiscal somente se aplica aos produtos hortifrutigranjeiros ali discriminados, em especial aos hortifrutícolas em estado natural, ou seja, da forma em que se apresentam, quando colhidos na natureza.

Salienta que, para fins de ampliação do alcance da mencionada isenção, foi editado o Decreto nº 48.459/22, o qual estabeleceu que as operações de saída, a partir de 01/07/22, de produtos hortifrutícolas frescos, cortados, picados ou fatiados, passassem a ser alcançadas pelo benefício, conforme subitens 12.4 e 12.5, acrescidos ao item 12 da Parte 1 do Anexo I, do RICMS/02, observadas as demais condições estabelecidas na legislação.

Sustenta que a edição do Decreto nº 48.459/22 corrobora, portanto, o entendimento de que o alcance do benefício da isenção aqui tratado não se estendia aos produtos relacionados nos subitens 12.4 e 12.5, até a data de 30/06/22, havendo sim a necessidade expressa da inserção literal dos subitens retromencionados para a ampliação da fruição do respectivo benefício.

Conclui, portanto, que os fatos geradores materializados nas operações de saída dos produtos que foram objeto da presente autuação não atendiam, à época da sua ocorrência, às condições legais exigidas.

Noutro ponto, a Fiscalização afasta a tese de que o art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN permite a aplicação da interpretação extensiva ou analógica da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

Diz que a isenção é um caso de dispensa do crédito tributário, pois ocorre o fato gerador do tributo, porém a lei determina que o contribuinte deixe de arcar com a respectiva obrigação tributária. Assim, a isenção é um benefício fiscal e, como tal, deve ser interpretada literalmente, conforme determina o disposto no art. 111 do CTN.

Afirma que o texto desse dispositivo prescreve, por razões de segurança, o emprego de uma interpretação “literal” como equivalente de “interpretação especificadora”, para evitar que o Fisco possa fazer uso de “interpretação extensiva” das restrições ou limites das isenções, ou mesmo de “interpretação restritiva”, no que concerne ao acesso e alcance da isenção.

Destarte, somente após a edição do Decreto nº 48.459/22, estabeleceu-se que as operações de saída, a partir de 01/07/22, de produtos hortifrutícolas frescos, cortados, picados ou fatiados, passassem a ser alcançadas pelo benefício da isenção,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conforme inserção dos subitens 12.4 e 12.5, acrescidos ao item 12 da Parte 1 do Anexo I, do RICMS/02.

Cita doutrina e jurisprudência que, no seu entendimento, corroboram a sua tese.

Rejeita a aplicação do art. 112 do CTN, o qual preceitua que se interprete a legislação de forma mais favorável ao acusado em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato e à natureza ou às circunstâncias materiais do fato ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Defende que tal posicionamento somente se aplica na existência de dúvida e que a interpretação literal foi estabelecida justamente para afastar casos de dúvida, fundamentalmente evidenciados por extensão ou restrição de alcance da norma isentiva, a título de isonomia, analogia ou equidade.

Passo seguinte, o Fisco esclarece que, no caso do lançamento discutido, não ocorreu o arbitramento do valor da operação com a aplicação das disposições do art. 53, do RICMS/02, pois que a situação nele tratada não se enquadra em nenhuma das hipóteses relacionadas nos incisos deste artigo, razão pela qual a respectiva capitulação legal não consta do presente Auto de Infração.

Ensina que, de acordo com o disposto no art. 13, § 1º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96 c/c art. 13, § 15 da Lei nº 6.763/75, e art. 49 do RICMS/02, o montante do imposto integra a sua própria base de cálculo.

Aduz que, uma vez que as operações autuadas se deram ao abrigo indevido da isenção do ICMS, este, por óbvio, não pode ser integrado ao valor de sua base de cálculo.

Nessa medida, explica que o valor da operação informado nos documentos fiscais de saídas emitidos pelo Autuado não estava contido o valor do imposto e que, sendo assim, partiu-se desse valor da operação para fins da apuração da base de cálculo do ICMS, a qual, como dito acima, incorpora o valor do imposto.

Enfatiza que a forma de cálculo imposta pelo § 15 do art. 13 da Lei nº 6.763/75, não se trata de método de recomposição da base de cálculo, mas sim de sua própria obtenção.

Conclui que a falta de destaque do ICMS devido nas operações de saída de produtos hortifrutigranjeiros, não alcançados pela isenção, impõe a conclusão de que o tributo incidente não foi considerado para fins de formação da base de cálculo, portanto, em desacordo com o disposto no art. 13, § 1º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96 c/c art. 13, § 15 da Lei nº 6.763/75, e art. 49 do RICMS/02, e, de que o respectivo ônus não foi repassado ao adquirente.

Cita jurisprudência e decisões do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais que entende ir ao encontro de seus argumentos.

Por fim, ressalta que a Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75 tem como parâmetro o valor da base de cálculo do ICMS, decorrente da sistemática “por dentro”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que a aplicação da sanção se deve ao descumprimento de obrigação acessória, decorrente da falta de consignação da base de cálculo e/ou consigná-la com valor igual a zero, em documento fiscal que acobertava operação de saída de mercadorias, em virtude de indevida utilização da isenção prevista no item 12, alíneas “a”, “e”, “f” e “j”, da Parte 1 do Anexo I, do RICMS/02.

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/09/20 a 30/06/22, decorrente da aplicação indevida da isenção prevista no item 12, alíneas “a”, “e”, “f” e “j”, da Parte 1 do Anexo I, do RICMS/02, nas operações de saída de produtos hortifrutigranjeiros frescos, cortados, picados ou fatiados.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação, conforme art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75.

Conforme se depreende da leitura dos autos, verifica-se que o cerne da controvérsia gira em torno da discussão sobre se os produtos autuados – produtos hortifrutícolas - foram ou não vendidos pelo Autuado em seu **“estado natural”**.

Da verificação dessa variável deriva a possibilidade de se concluir se aquelas operações se deram, ou não, sob o abrigo da isenção do ICMS, a qual tem supedâneo nos seguintes textos legais:

CONVÊNIO ICMS nº 44/75

Cláusula primeira

Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a isentar do ICM as saídas, promovidas por quaisquer estabelecimentos, dos seguintes produtos:

I - hortifrutícolas em estado natural:

a) abóbora, abobrinha, acelga, agrião, alho, aipim, aipo, alface, almeirão, alcachofra, araruta, alecrim, arruda, alfavaca, alfazema, aneto, anis, azedim;

b) batata, batata-doce, berinjela, bortalha, beterraba, brócolos;

c) camomila, cará, cardo, catalonha, cebola, cebolinha, cenoura, chicória, chuchu, coentro, couves, couve-flor, cogumelo, cominho;

d) erva-cidreira, erva-doce, erva-de-santa-maria, ervilha, espinafre, escarola, endívia, espargo;

e) flores, frutas frescas nacionais ou provenientes dos países membros da Associação Latino -Americana de Livre Comércio (ALALC) e funcho;

f) gengibre, inhame, jiló, losna;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- g) mandioca, milho verde, manjericão, manjerona, maxixe, moranga, macaxeira;
- h) nabo e nabiça;
- i) palmito, pepino, pimentão, pimenta;
- j) quiabo, repolho, rabanete, rúcula, raiz-forte, ruibarbo, salsa, salsão, segurelha;
- l) taioba, tampala, tomate, tomilho e vagem.  
(grifou-se)

Conforme se lê, foi estabelecido, no inciso I da Cláusula primeira, do Convênio ICMS nº 44/75, a autorização aos Estados e ao Distrito Federal, para isentar do ICMS as saídas de produtos hortifrutícolas ali discriminados, em estado natural, promovidas por quaisquer estabelecimentos.

Por sua vez, dado o caráter meramente autorizativo previsto no referido convênio, pressupõe-se a respectiva regulamentação estadual, para fins da fruição do benefício fiscal mencionado. Cabe, portanto, aos entes Federados, exercerem a prerrogativa de recepcionar, no âmbito de suas respectivas legislações tributárias, a autorização contida no Convênio.

A legislação tributária mineira introduziu o benefício através dos dispositivos cujos trechos são transcritos a seguir:

### Lei nº 6.763/75

Art. 8º As isenções do imposto serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, na forma prevista na legislação federal.

(...)

§ 3º A isenção ou outro benefício fiscal com fundamento em convênio autorizativo produzirá efeitos a partir de sua implementação mediante decreto.

(...)

### RICMS/02

Art. 6º São isentas do imposto as operações e as prestações relacionadas no Anexo I.

(...)

### ANEXO I

#### DAS ISENÇÕES

#### PARTE 1

DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO (a que se refere o artigo 6º deste Regulamento)

(...)

12 Saída, em operação interna ou interestadual, dos seguintes produtos, em estado natural (eficácia indeterminada):

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a) abóbora, abobrinha, acelga, agrião, aipim, aipo, alcachofra, alecrim, alface, alfavaca, alfazema, almeirão, aneto, anis, araruta, arruda, aspargo ou azedim;
- b) batata, batata-doce, berinjela, bertalha, beterraba, brócolis, broto de bambu, broto de feijão, broto de samambaia ou demais brotos de vegetais usados na alimentação humana;
- c) cacateira, cambuquira, camomila, cará, cardo, catalonha, cebola, cebolinha, cenoura, chicória, chuchu, coentro, cogumelo, cominho, couve ou couve-flor;
- d) endívia, erva-cidreira, erva-doce, erva-de-santa-maria, ervilha, escarola, espinafre, funcho, gengibre, gobo, hortelã, inhame, jiló ou losna;
- e) macaxeira, mandioca, manjerição, manjerona, maxixe, milho-verde, moranga, mostarda, nabiça, nabo, palmito, pepino, pimenta ou pimentão;
- f) quiabo, rabanete, raiz-forte, repolho, repolho-chinês, rúcula, ruibarbo, salsa, salsão, segurelha, taiobá, tampala, tomate, tomilho ou vagem;
- g) demais folhas usadas na alimentação humana;
- h) ovo, exceto o fértil;
- i) flores;
- j) fruta fresca nacional ou importada de país signatário de acordo internacional no qual haja previsão de aplicação à operação interna ou interestadual subsequente do mesmo tratamento dado à mercadoria similar nacional. (eficácia até 31/12/2032)

**Efeitos de 22/12/2013 a 31/12/2018 - Redação pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 3º, III, ambos do Dec. nº 46.399, de 27/12/2013:**

*j) fruta fresca nacional ou importada de país signatário de acordo internacional no qual haja previsão de aplicação à operação interna ou interestadual subsequente do mesmo tratamento dado à mercadoria similar nacional.*

Uma rápida leitura dos textos acima leva o seu intérprete a entender pela precisão do alcance da norma e pela inexistência de quaisquer dúvidas a esse respeito: são isentas as vendas internas e interestaduais de produtos hortifrutícolas em seu estado natural.

No entanto, ainda que se possa sustentar não pairarem incertezas quantos ao sentido dos termos “vendas”, “internas”, “interestaduais”, “produtos”, “hortifrutícolas” e quanto a realidade à qual os nomes de cada um destes produtos hortifrutícolas se refere, o mesmo não se pode dizer da expressão “**em estado natural**”.

Embora seja intuitivo para a maioria das pessoas vincular a expressão à uma realidade que se pressupõe conhecida por todos como um único estado de coisas, o caráter polissêmico da palavra natural e as incontáveis situações que podem ser apontadas como o estado natural de um objeto, tal como uma fruta, afastam as primeiras certezas sobre o tema.

É de senso comum que os alimentos em estado natural são aqueles obtidos diretamente de plantas ou animais para o consumo, tais como folhas, frutas, verduras, legumes, ovos, carnes e peixes, que não tenham sofrido qualquer alteração e nem adição de outros produtos ou conservantes.

Contudo, essa noção, quando confrontada com normas e casos específicos como o ora abordado, se mostra insuficiente para proporcionar a justa adequação dos termos legais à multiplicidade e variedade dos fatos que ocorrem no universo das operações de circulação de mercadorias.

Eis, portanto, que para o deslinde da questão é imperioso precisar o significado, ou melhor, o conceito da expressão “**em estado natural**” contida no dispositivo regulamentar.

Para alcançar a solução do problema é preciso interpretar a norma de forma a traduzir o sentido daquela expressão. Nesse ponto, cumpre, então, recorrer às regras de hermenêutica jurídica para buscar a resposta ao problema.

Como se vê, no presente caso, a lide gira ao entorno de norma concessiva de isenção tributária, para a qual o Código Tributário Nacional prevê a aplicação de regra específica de interpretação.

Por oportuno, transcreve-se abaixo, com pequenas alterações de estilo, trechos da Manifestação Fiscal acerca do assunto.

Por sua vez, a isenção é um caso de dispensa do crédito tributário, pois ocorre o fato gerador do tributo, porém a lei determina que o contribuinte deixe de arcar com a respectiva obrigação tributária. Assim, a isenção é um benefício fiscal e, como tal, deve ser interpretada literalmente, conforme determina o disposto no art. 111, do CTN:

CTN

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

- I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
- II - outorga de isenção;
- III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

De acordo com o art. 111 do Código Tributário Nacional, havendo requisitos para concessão de benefícios fiscais, estes devem ser atendidos de forma

específica, pois tal dispositivo requer a interpretação literal da norma que concede benefício.

O que este texto prescreve, por razões de segurança, é o emprego de uma interpretação “literal” como equivalente de “interpretação especificadora”, para evitar que o Fisco possa fazer uso de “interpretação extensiva” das restrições ou limites das isenções, ou mesmo de “interpretação restritiva”, no que concerne ao acesso e alcance da isenção.

(...)

A literalidade das isenções propõe-se a uma interpretação especificadora do texto. Sem dúvidas, este “método” constitui o ponto de partida para uma atividade de interpretação das normas tributárias, em modo restritivo, o mais limitado possível, pela intratextualidade à qual se reduz, evitando-se a contextualidade e a intertextualidade tão próprios da interpretação extensiva.

(...)

É um método de interpretação que busca adequar a letra da lei com seu espírito, dando aos conceitos apresentados uma interpretação linguística e terminológica. Também cria um limite à interpretação pois este método limita-se a encontrar o sentido das palavras empregadas no texto legal, e qualquer interpretação além disso seria considerada método de integração e complementação do direito.

(...)

Não é outro o modo de compreensão de Aliomar Baleeiro sobre o sentido desta “interpretação literal”, a saber:

Podemos então, inspirados nos escritos de Hart sobre a textura aberta do Direito, propor uma interpretação para a norma de interpretação contida no art. 111 do CTN. Esse parece ser, no nosso entender, o sentido da locução ‘interpretação literal’ no contexto da mencionada disposição normativa: interpretação literal é toda aquela que, tendo como base o núcleo incontroverso dos enunciados normativos estabelecidos pelo legislador e como limite intransponível o conjunto de todos os sentidos compreendidos na zona de penumbra ou incerteza desses enunciados, estabelece uma norma jurídica obrigatória à luz de um caso concreto ou de um conjunto de casos semelhantes.

Tal dispositivo é taxativo: só abrange os casos especificados, sem ampliações.

Ainda no mesmo sentido, cite-se Hugo de Brito Machado em Comentários ao Código Tributário Nacional:

Há quem afirme que a interpretação literal deve ser entendida como interpretação restritiva. Isto é um equívoco. Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição.

O entendimento do STJ segue na mesma linha, conforme se verifica nos trechos extraídos dos Acórdãos abaixo:

6. A IMPOSIÇÃO DA INTERPRETAÇÃO LITERAL DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA QUE DISPONHA SOBRE OUTORGA DE ISENÇÃO (ARTIGO 111, INCISO II, DO CTN) PROSCREVE TANTO A ADOÇÃO DE EXEGESE AMPLIATIVA OU ANALÓGICA, COMO TAMBÉM A RESTRIÇÃO ALÉM DA MENS LEGIS OU A EXIGÊNCIA DE REQUISITO OU CONDIÇÃO NÃO PREVISTAS NA NORMA ISENTIVA.” STJ, RESP 1098981/PR, RELATOR MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, J. 02.12.2010, DJE 14.12.2010.

6. NÃO CABE AO INTÉRPRETE RESTRINGIR O ALCANCE DO DISPOSITIVO LEGAL QUE, A TEOR DO ART. 111 DO CTN, DEVE TER SUA APLICAÇÃO ORIENTADA PELA INTERPRETAÇÃO LITERAL, A QUAL NÃO IMPLICA, NECESSARIAMENTE, DIMINUIÇÃO DO SEU ALCANCE, MAS SIM SUA EXATA COMPREENSÃO PELA LITERALIDADE DA NORMA.” STJ, RESP 1.468.436/RS, RELATOR MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, J. 01.12.2015, DJE 09.12.2015.

4. A INTERPRETAÇÃO A QUE SE REFERE O ART. 111 DO CTN, É A LITERAL, QUE NÃO IMPLICA, NECESSARIAMENTE, DIMINUIÇÃO DO SEU ALCANCE, MAS SIM SUA EXATA COMPREENSÃO PELA LITERALIDADE DA NORMA.” SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ, RESP Nº1.471.576/RS, RELATOR MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, 2ª TURMA, J. 27.10.2015, DJE 09.11.2015.

Pois bem, uma vez exposta e entendida a regra hermenêutica aplicável ao caso, volte-se ao caso.

Perquire-se o sentido da norma, mais especificamente, o significado ou o conceito da expressão “**em estado natural**” contida no texto do item 12 da Parte I do Anexo I, do RICMS/02.

Pesquisando os significados dos termos contidos na expressão, sob o ponto de vista gramatical, encontra-se as seguintes definições:

Dicionário online de Português  
(<https://www.dicio.com.br>)

Estado: condição de alguém ou de alguma coisa em determinada situação ou momento: o paciente estava em estado terminal.;

Natural: Que se refere ou pertence à natureza; sem intervenção humana: cachoeira natural; em agrotóxicos nem ingredientes artificiais; orgânico.; que é espontâneo; sem afetação; espontâneo, simples, desafetado; Que faz parte do indivíduo desde o seu nascimento; congênito, inato.

Dicionário Michaelis

<https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro>);

Estado: forma de ser ou estar; condição em que as coisas se encontram; disposição física de uma pessoa ou de um animal.

Natural: relativo ou pertencente à natureza; gerado pela natureza, conforme suas leis; que segue a ordem regular das coisas: “[...] o resto é a natural evolução das coisas” (MA3);feito de forma espontânea: Seu sorriso natural encantava a todos; típico do instinto: O instinto natural do animal faz com que ele ataque quando acuado; sem interferência do homem: Erosão natural das rochas; vindo de nascença: “Você é loira natural?” (...)

Dicionário Priberam

<https://dicionario.priberam.org>

Estado: modo atual de ser (de pessoa, ou coisa); modo geral: conjunto de circunstâncias em que se está e permanece = condição, disposição, posição, situação (...)

Natural: da natureza, ou a ela relativo (ex. ciências naturais); produzido pela natureza (ex. fenômeno natural); oriundo, originário; que não tem artifício, composição ou mistura (ex. iogurte natural); que existe na natureza, não foi criado pelo homem (ex. lagoa natural x artificial) (...)

Os significados acima expostos possibilitam entender que por “estado natural” pode se tomar a condição de algo gerado e encontrado na natureza que é espontâneo, sem afetação, sem interferência ou intervenção humana.

Dessa feita, no caso de hortifrutícolas, variáveis como maturidade, tamanho, coloração, conservação, tipo, espécie e forma não alteram o seu estado natural.

Assim, mesmo que uma fruta seja encontrada partida na natureza (como por exemplo, o caso da jaca que despenca da jaqueira, ou a melancia ressecada e despedaçada pelos efeitos de uma desidratação causada pelo excesso de sol, ou pela falta d’água), isso não lhe retira o seu caráter natural.

Por outro lado, caso em algum momento, ou medida, aqueles produtos tenham sido afetados pela intervenção humana, eles não se encontram mais em um estado natural.

Nesse passo, a goiaba mordida, a banana descascada, a melancia partida pelo ser humano, ainda que presas à sua raiz, ou ao talo, ou ao galho que pende de sua árvore, já não podem ser mais consideradas, sob o ponto de uma interpretação exclusivamente gramatical, como remanescentes em seu estado natural.

Portanto, analisando-se a questão sob o ponto de vista gramatical, tem-se que a intervenção humana no sentido de partir a fruta, ou o legume é suficiente para lhes retirar de seu estado natural.

No relatório do Auto de Infração e no Relatório Fiscal, o Fisco descreve que o lançamento decorre da venda dos produtos autuados em condição diferente do seu “estado natural”, situação não alcançada pela isenção prevista no RICMS/02.

Todavia, ao elencar a base legal do lançamento, o Fisco autuante cita o art. 222, do RICMS/02, o qual aborda o conceito de industrialização para fins do ICMS.

Por sua vez, em sua manifestação fiscal, ao confrontar os argumentos do Impugnante, a Fiscalização sustenta que a Autuada, ao dividir em uma ou mais partes os produtos hortifrutigranjeiros aqui tratados, exerce sobre eles um procedimento típico de industrialização o que, por sua vez, implica na retirada desses produtos do seu estado natural

Exemplifica o caso em que uma melancia é cortada, embalada e etiquetada em filme plástico para venda com um preço de venda majorado em relação ao da fruta que lhe deu origem. Diz que, à luz do que estabelece o art. 222, inciso II, alíneas “b” e “d”, do RICMS/02, tem-se caracterizado um processo de industrialização, na modalidade de beneficiamento, uma vez que se alterou a utilização ou a aparência do produto, resultando, ainda, em agregação de valor ao produto final.

Aduz também que o novo produto com código e preço de venda diferentes do original, resultante do corte e acondicionamento, ainda que realizado em um estabelecimento comercial em que a legislação do ICMS não considera haver industrialização, deve se enquadrar nas condições previstas no item 12, alíneas “a”, “e”, “f” e “j”, da Parte 1 do Anexo I, do RICMS/02, para que enseje o direito ao benefício fiscal da isenção.

Veja-se o art. 222, do RICMS/02:

RICMS/02

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

(...)

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:

a) (...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

c) (...)

d) a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria (acondicionamento ou recondicionamento);

(...)

§ 6º Na hipótese do inciso II do caput:

I - não se considera industrialização a produção ou o preparo de produtos alimentares na residência do preparador ou em estabelecimentos comerciais, tais como hipermercado, supermercado, restaurante, bar, sorveteria, confeitaria e padaria, desde que, cumulativamente:

a) os produtos se destinem a venda direta a consumidor;

b) não tenha havido recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, sobre os produtos referidos neste parágrafo;

Verifica-se que, regra geral, segundo dispõe o inciso II do art. 222 do RICMS/02, transcrito acima, qualquer intervenção que implique na alteração da apresentação do produto, ou o aperfeiçoe para o consumo., acarreta na sua industrialização, para fins da legislação mineira atinente ao ICMS.

Esse é, a princípio, o caso dos produtos autuados, os quais são vendidos pelo Impugnante após serem partidos em dois ou mais pedaços e embalados em filme plástico. Por óbvio, há que se admitir que, por mais simples e rudimentar que seja o corte de uma fruta em dois ou mais pedaços, este evento, acrescido da embalagem do produto partido em filme plástico, lhe altera a apresentação original.

Também, por sua vez, esse corte aumenta a possibilidade do consumo do produto na medida em que facilita o seu transporte e a sua preparação por aquela pessoa que o adquire.

Ademais, o preço de venda dos produtos, após beneficiamento, é majorado em relação ao preço do produto em seu estado natural, ou seja, o processo de industrialização agrega valor ao produto final comercializado.

Todavia, como ressalta o Impugnante, o § 6º do art. 222 do RICMS/02 exclui do conceito de industrialização a produção ou o preparo de produtos alimentares na residência do preparador ou em estabelecimentos comerciais, tais como hipermercado, supermercado, restaurante, bar, sorveteria, confeitaria e padaria, desde que, o produto seja vendido diretamente para consumidor final e não tenha ensejado o recolhimento do IPI.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esse é justamente o caso dos autos, uma vez que o Autuado atua no comércio atacadista e varejista de produtos próprios ou de terceiros e, por sua vez, vende os produtos hortifrutícolas autuados após o seu preparo em seu próprio estabelecimento.

Pelo exposto, verifica-se que o corte, o fatiamento ou a partição dos produtos autuados pelo Impugnante são excepcionados do conceito de industrialização.

Se isso é verdade, parece o argumento de que as vendas dos produtos autuados não são isentas do ICMS **por terem sido industrializados** pelo Autuado. Nesse ponto, tem razão o Impugnante.

Contudo, chama-se a atenção para que no texto do item 12 da parte 1 do Anexo I, do RICMS02, não há menção à palavra industrialização ou a algum procedimento que possa ser entendido como tal. De fato, tomando-se aquele texto em seus precisos e exatos termos, a isenção ali prevista não está condicionada à industrialização ou à não industrialização dos produtos ali listados.

A condição exigida pelo dispositivo é que o produto seja vendido em seu “**estado natural**”. Nessa medida, para a determinação do sentido da expressão, prescinde-se cogitar da industrialização ou não dos produtos autuados.

O fato de que os produtos autuados não tenham passado por um processo de industrialização sob o ponto de vista específico da legislação do ICMS (art. 222, §6º), não lhe atesta o seu estado natural previsto na norma isentiva regulamentar.

Ao que já foi mencionado sobre a definição gramatical do termo “estado natural”, deve ainda ser agregado o seguinte:

O art. 2º, inciso III do Decreto-Lei nº 986/69, a Instrução Normativa nº 11/10 do MAPA e a Resolução de Diretoria Colegiada – RDC nº 81/08 da ANVISA trazem a definição de produto/alimento *in natura*:

### Decreto-Lei nº 986/69

Art. 2º Para os efeitos deste Decreto-lei considera-se:

(...)

III - Alimento *in natura*: todo alimento de origem vegetal ou animal, para cujo consumo imediato se exija apenas, a remoção da parte não comestível e os tratamentos indicados para a sua perfeita higienização e conservação;

### Instrução Normativa MAPA nº 11/10

#### ANEXO I

Art. 2º Para os fins desta Instrução Normativa, considera-se:

(...)

XLIX - produto *in natura*: produto que tenha mantido suas características físico-químicas, sensoriais e de composição, originais e que não tenha sido submetido a processos que resultem em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alterações de suas características naturais (intrínsecas e extrínsecas);

Resolução de Diretoria Colegiada ANVISA- RDC nº 81/08

1.49. Produto in Natura: alimento de origem vegetal ou animal, que prescinde para seu consumo imediato, apenas, a remoção da parte não comestível e os tratamentos indicados para a sua perfeita higienização e conservação.

Considerando os dispositivos apresentados acima, pode-se concluir que são considerados *in natura* os produtos/alimentos de origem vegetal ou animal que não tenham passado por nenhum processo que altere as suas características físico-químicas, sensoriais e de composição originais.

Os dispositivos são unânimes e claros em afirmar que alimentos e produtos *in natura* são aqueles que, mesmo tendo passado por procedimentos de limpeza, higienização e conservação, não foram submetidos a processos que alterem suas características naturais intrínsecas e extrínsecas.

Nesse ponto, cumpre esclarecer que, apesar da redação do item 12 da Parte 1 do Anexo I, do RICMS/02 não mencionar a expressão "*in natura*", esta é o equivalente, em latim, da expressão "em estado natural".

É o que explicam as fontes citadas abaixo:

Dicionário Online de Português  
(<https://www.dicio.com.br>)

In natura: o que está em estado natural, sem processamento industrial.

Dicionário Priberam da Língua Portuguesa  
(<https://dicionario.priberam.org>)

In natura: o que se encontra em seu estado natural, não foi processado.

Assim, aplicando-se as definições contidas nos dispositivos acima citados à expressão "em estado natural", inelutável concluir que, uma vez que o ato de cortar, ou de seccionar, ou de partir, ou de dividir um produto encontrado em seu estado natural altera a sua característica extrínseca (a sua forma, ou formato original), este lhe retira tal condição.

Eis que, diante do exposto, pode se estabelecer por completo o sentido da norma contida no item 12 da Parte 1 do Anexo I, do RICMS/02: são isentas as saídas, em operação interna ou interestadual, dos produtos ali relacionados, em estado natural, ou seja, produtos que não foram submetidos a processos que lhes alterem as suas características naturais intrínsecas ou extrínsecas.

No caso em análise, os produtos autuados foram vendidos pelo Impugnante após terem sido por ele partidos, o que lhes alterou as suas características naturais extrínsecas. Dessa feita, uma vez não haver previsão de isenção do ICMS para essas

operações, corretamente agiu o Fisco em exigir o imposto não recolhido acrescido das penalidades.

Ressalte-se que, segundo Carlos da Rocha Guimarães, “quando o art. 111 do CTN fala em interpretação literal, não quer realmente negar que se adote, na interpretação das leis concessivas de isenção, o processo normal de apuração compreensiva do sentido da norma, mas simplesmente que se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes” (*Interpretação Literal das Isenções Tributárias, in, Proposições Tributárias, p.61. São Paulo: Resenha Tributárias, 1975*).

Esse é justamente o caso ora tratado. Aplicando-se a interpretação literal do dispositivo regulamentar, evita-se que a isenção nele prevista se estenda a situações, ainda que muito semelhantes à hipótese isentada, dela se diferenciam em alguma medida.

Não obstante a solução apresentada, cumpre apontar outro caminho interpretativo que conduz ao mesmo resultado.

Nessa alternativa, a solução é dada pelo próprio texto normativo regulamentar, sem a necessidade de se buscar o conceito da expressão “em estado natural” em fontes estrangeiras.

Com a publicação do Decreto nº 48.459/22 foi incluído no RICMS/02, o subitem 12.4 do item 12 da Parte 1 do Anexo I, do RICMS/02, o que dispôs que a isenção prevista nas alíneas “a” a “g” e “j” do item 12 aplica-se aos produtos ainda que ralados, exceto coco seco, cortados, picados, fatiados, torneados, descascados, desfolhados, lavados, higienizados, embalados ou resfriados, desde que não cozidos e não tenham adição de quaisquer outros produtos que não os relacionados, mesmo que simplesmente para conservação.

A nova regra, vigente a partir de 01/07/22, estendeu os benefícios da isenção concedida para as saídas internas e interestaduais de produtos hortifrutícolas em estado natural para esses mesmos produtos hortifrutícolas, ainda que comercializados nos estados discriminados e adicionados pelo novo subitem 12.4, acrescido ao preexistente item 12 da Parte 1 do Anexo I, do RICMS/02.

Verifica-se, que a novidade não promoveu qualquer alteração, supressão, ou acréscimo no texto do item 12, até então preexistente. Mesmo após a publicação do mencionado decreto, esse permaneceu o mesmo.

A redação do item 12.4 não trouxe, também, qualquer explicação, esclarecimento, ou interpretação dos termos contidos no texto do item 12. Não se vislumbra no conteúdo do subitem 12.4, qualquer natureza interpretativa.

Nessa medida, forçoso entender que a extensão do benefício da isenção só pode ter se dado em razão da inexistência da previsão desse benefício em momentos anteriores ao acréscimo promovido pelo Decreto nº 48.459/22.

Por decorrência lógica, se a novidade trouxe de forma explícita a previsão de isenção para produtos vendidos em estados diversos tais como cortados e fatiados é de se concluir que a expressão “em estado natural”, contida no texto do item 12 da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parte 1 do Anexo I, do RICMS/02, não abrangia, e não abrange, por si só, em seu significado e/ou conceito, aqueles outros estados dos produtos ali listados.

Dessa feita, para os fins específicos e exclusivos da aplicação da norma contida no referido dispositivo, chega-se ao sentido da expressão “em estado natural” pela exclusão daquilo que foi necessário acrescentar ao texto legal para que a isenção originalmente prevista no item 12 da Parte 1 do Anexo I, do RICMS/02 fosse ampliada, ou seja, pela exclusão, do conceito, dos produtos encontrados nos estados discriminados no texto do subitem 12.4, cujo acréscimo e vigência a partir de 01/07/22 foi determinado pelo Decreto. nº 48.459/22.

Assim, os produtos hortifrutícolas listados no dispositivo em comento só são considerados em seu estado natural quando, dentre outros requisitos, não se encontrarem nas condições descritas pelo subitem 12.4 da Parte 1 do Anexo I, do RICMS/02.

Posto isso, em relação ao período autuado, conclui-se pela inexistência de previsão legal de isenção do ICMS para as vendas internas e interestaduais dos produtos listados no item 12 da Parte 1 do Anexo I, do RICMS/02 em situação em que se encontrem nos estados discriminados no referido subitem 12.4.

E, por todo o exposto, reafirma-se a correção das exigências do imposto constante no Auto de Infração.

Noutro tópico, o Impugnante questiona o método de apuração da base de cálculo do ICMS incidente sobre as operações autuadas, utilizado pela Fiscalização.

Alega que por não ter havido arbitramento do valor da operação com a aplicação das disposições do art. 53 do RICMS/02, o Fisco deve reconhecer que a base de cálculo da operação é o valor lançado nos documentos fiscais da empresa.

Em que pesem as suas alegações, não lhe assiste razão.

É sabido que o disposto no citado artigo só deve ser aplicado às situações nele previstas:

### RICMS/02

Art. 53. O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

I - não forem exibidos à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

II - for declarado em documento fiscal valor notoriamente inferior ao preço corrente da mercadoria ou da prestação do serviço;

III - a operação ou a prestação do serviço se realizarem sem emissão de documento fiscal;

IV - ficar comprovado que o contribuinte não emite regularmente documento fiscal relativo às operações ou prestações próprias ou naquelas em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que seja o responsável pelo recolhimento do imposto;

V - ocorrer a falta de seqüência do número de ordem das operações de saídas ou das prestações realizadas, em Cupom Fiscal, relativamente aos números que faltarem;

VI - em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

Examinando os autos, verifica-se que a situação ora tratada não se enquadra em nenhuma das hipóteses relacionadas nos incisos do artigo supracitado, razão pela qual a respectiva capitulação legal não consta do Auto de Infração.

Por seu turno, a alegação de que a base de cálculo é o valor da operação, ou seja, o valor da venda lançado nos documentos fiscais, conforme disposto no art. 43, IV, alínea "a", do RICMS/02, revela-se em desacordo com a situação aqui tratada.

### RICMS/02

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

IV - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que em transferência para outro estabelecimento do mesmo titular:

a) ressalvada a hipótese prevista na alínea seguinte, o valor da operação ou, na sua falta:

(...)

Os documentos fiscais (conforme Anexo 1) que acobertaram as respectivas saídas dos produtos objeto do lançamento, foram emitidos sem destaque do ICMS devido, por entender-se, equivocadamente, estarem ao abrigo da isenção prevista no item 12, alíneas "a", "e", "f" e "j", da Parte 1 do Anexo I, do RICMS/02.

Nesse ponto, cumpre lembrar a forma de cálculo do imposto prevista na legislação:

### LC n° 87/96

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

(...)

### Lei n° 6763/75

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 15. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

RICMS/02

Art. 49. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput do artigo 43 deste Regulamento, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Segundo determinam os dispositivos acima citados, o ICMS deve ser calculado mediante a sua integração ao valor de sua própria base de cálculo.

Em termos práticos, para se encontrar o valor do imposto devido sobre determinada operação, o contribuinte deve tomar como ponto de partida o valor que espera obter pela venda do produto sem a sua tributação pelo ICMS.

Encontrado esse valor, deve dividi-lo pelo resultado da operação (1 – alíquota do ICMS/100) para determinar o montante da base de cálculo do imposto. Em seguida, deve multiplicar a alíquota do ICMS por este montante para encontrar a quantia do tributo incidente sobre a operação.

Segue exemplo abaixo:

Valor de venda da mercadoria estipulado pelo contribuinte: R\$ 100,00;

Alíquota do ICMS: 18%;

Base de Cálculo do ICMS:  $100/(1-18\%) = 100/0,82 = R\$121,95$

ICMS: R\$ 121,95 x 18% = R\$ 21,95

Percebe-se que, adotando-se a sistemática acima exposta, o imposto incidente sobre a operação, em tese, não diminui a remuneração desejada pelo contribuinte relativa à sua operação com a mercadoria por ele produzida/vendida, e é, por seu lado, repassado ao adquirente/consumidor dessa mercadoria.

No caso das operações autuadas, o Impugnante vendeu os seus produtos sem destacar o ICMS nos respectivos documentos fiscais, mesmo porque ele considerou inexistente uma base de cálculo para a operação.

As ausências daquele destaque e da indicação de valores de base de cálculo do ICMS indicam que o valor final da operação de venda se deu sem a integração, e a cobrança, pelo contribuinte, do ICMS ali incidente.

Dessa feita, inelutável concluir que o valor da operação de venda efetivamente praticado pelo Autuado não obedeceu às regras vigentes e expressou um valor inferior àquele que seria encontrado caso o ICMS tivesse sido integrado à base de cálculo da operação.

Dito isso, a falta de destaque do ICMS devido nas operações de saída de produtos hortifrutigranjeiros, não alcançados pela isenção, impõe a conclusão de que o tributo incidente não foi considerado para fins de formação da base de cálculo,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

portanto, em desacordo com o disposto no art. 13, § 1º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96 c/c art. 13, § 15 da Lei nº 6.763/75, e art. 49 do RICMS/02, e, de que o respectivo ônus não foi repassado ao adquirente.

Logo, não há nada de exorbitante em se exigir o ICMS mediante a sua inclusão na própria base de cálculo, considerando o descumprimento de condição exigida para aplicação da isenção em operações de saída de mercadorias, até porque tal conduta, constatada no caso em tela, viabilizou o auferimento de receitas sem a devida oneração tributária.

O reconhecimento da constitucionalidade da inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo foi realizado pelo Supremo Tribunal Federal - STF no julgamento do RE 582461-SP, com repercussão geral. Examine-se:

O TRIBUNAL, POR MAIORIA E NOS TERMOS DO VOTO DO RELATOR, CONHECEU DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, CONTRA O VOTO DA SENHORA MINISTRA CÂRMEN LÚCIA, QUE DELE CONHECIA APENAS EM PARTE. NO MÉRITO, O TRIBUNAL, POR MAIORIA, NEGOU PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, CONTRA OS VOTOS DOS SENHORES MINISTROS MARCO AURÉLIO E CELSO DE MELLO. VOTOU O PRESIDENTE, MINISTRO CEZAR PELUSO. EM SEGUIDA, O PRESIDENTE APRESENTOU PROPOSTA DE REDAÇÃO DE SÚMULA VINCULANTE, A SER ENCAMINHADA À COMISSÃO DE JURISPRUDÊNCIA, COM O SEGUINTE TEOR: “É CONSTITUCIONAL A INCLUSÃO DO VALOR DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS NA SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO.” FALARAM, PELO RECORRIDO, O DR. AYLTON MARCELO BARBOSA DA SILVA, PROCURADOR DO ESTADO E, PELO AMICUS CURIAE, A DRA. CLÁUDIA APARECIDA DE SOUZA TRINDADE, PROCURADORA DA FAZENDA NACIONAL. AUSENTES, JUSTIFICADAMENTE, O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA E, EM VIAGEM OFICIAL À FEDERAÇÃO DA RÚSSIA, O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI. PLENÁRIO, 18.05.2011.

(DATA DE PUBLICAÇÃO DJE 18/08/2011 - ATA Nº 116/2011. DJE Nº 158, DIVULGADO EM 17/08/2011).

No julgamento do RE 582.461-SP “reafirmou-se orientação fixada no julgamento do RE 212.209/RS (DJU de 14.2.2003), segundo a qual a quantia relativa ao ICMS faz parte do conjunto que representa a viabilização jurídica da operação e, por isso, integra a sua própria base de cálculo”.

A respeito do julgamento do RE 212.209/RS, o advogado e jurista André Mendes Moreira leciona

Para JOBIM, o ICMS não incidiria sobre o valor auferido pelo comerciante (no qual, por óbvio, não se inclui o imposto), mas sim sobre a operação de circulação jurídica da mercadoria – cujos contornos

poderiam, como de fato o foram ser delineados pelo legislador complementar. Assim, votou JOBIM pela constitucionalidade do cálculo “por dentro” do ICMS.

Entretanto, foram os Ministros MOREIRA ALVES, SEPÚLVEDA PERTENCE e ILMAR GALVÃO que analisaram o tema sub examine em face da não-cumulatividade, tendo os dois primeiros sustentado que o cálculo “por dentro” é imprescindível para a operacionalização da não-cumulatividade, ao passo que o último não chegou a tanto, apenas tendo pugnado que a sistemática de apuração não-cumulativa legitima o cálculo “por dentro”, pois autoriza o abatimento de todo o imposto pago na etapa anterior.

Na esteira do entendimento firmado no STF, acrescenta-se as decisões do CC/MG, exaradas nos Acórdãos 22.575/21/2ª, e 23.226/22/2ª.

Portanto, na linha das razões ora apresentadas, o valor das operações será considerado apenas o ponto de partida para o cálculo do ICMS, que deverá, antes de ser especificado, ser incluso na própria base de cálculo, nos termos do art. 13, § 15 da Lei 6.763/75, e, art. 49 do RICMS/02.

A Penalidade Isolada aplicada foi aquela prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

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;

A penalidade supracitada tem como parâmetro o valor da base de cálculo do ICMS, decorrente da sistemática “por dentro”, cuja legalidade foi amplamente demonstrada anteriormente

A aplicação da sanção se deve ao descumprimento de obrigação acessória, decorrente da falta de consignação da base de cálculo e/ou consigná-la com valor igual a zero, em documento fiscal que acobertava operação de saída de mercadorias, em virtude de indevida utilização da isenção prevista no item 12, alíneas “a”, “e”, “f” e “j”, da Parte 1 do Anexo I, do RICMS/02.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

E, por todo o exposto, reafirma-se a correção das exigências do ICMS, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidas as Conselheiras Flávia Sales Campos Vale (Relatora) e Gislana da Silva Carlos, que o julgavam improcedente. Designado relator o Conselheiro Dimitri Ricas Pettersen (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Rogério Andrade Miranda e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras vencidas.

**Sala das Sessões, 22 de novembro de 2023.**

**Dimitri Ricas Pettersen**  
**Relator designado**

**Cindy Andrade Moraes**  
**Presidente**

D/P

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

Acórdão: 24.767/23/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002873941-48  
Impugnação: 40.010156260-32  
Impugnante: Adição Distribuição Express S/A  
IE: 186117448.65-06  
Proc. S. Passivo: Rogério Andrade Miranda /Outro(s)  
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

Voto proferido pela Conselheira Flávia Sales Campos Vale, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/09/20 a 30/06/22, decorrente da aplicação indevida da isenção prevista no item 12, alíneas “a”, “e”, “f”, “j”, da Parte 1 do Anexo I, do RICMS/02, nas operações de saída de produtos hortifrutigranjeiros frescos, cortados, picados ou fatiados.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação, conforme art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75.

Destaque-se que nos termos do art. 6º da Parte Geral c/c com o item 12 do Anexo I do RICM/02, são isentas do imposto as saídas, em operação interna ou interestadual, dos seguintes produtos, em **estado natural**:

RICMS/02

Art. 6º São isentas do imposto as operações e as prestações relacionadas no Anexo I.

Anexo I

12 Saída, em operação interna ou interestadual, dos seguintes produtos, em estado natural:

- a) **abóbora**, abobrinha, acelga, agrião, aipim, aipo, alcachofra, alecrim, alface, alfavaca, alfazema, almeirão, aneto, anis, araruta, arruda, aspargo ou azedim;
- b) batata, batata-doce, berinjela, bertalha, beterraba, brócolis, broto de bambu, broto de feijão, broto de samambaia ou demais brotos de vegetais usados na alimentação humana;
- c) cacateira, cambuquira, camomila, cará, cardo, catalonha, cebola, cebolinha, cenoura, chicória, chuchu, coentro, cogumelo, cominho, couve ou couve-flor;
- d) endívia, erva-cidreira, erva-doce, erva-de-santa-maria, ervilha, escarola, espinafre,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

funcho, gengibre, gobo, hortelã, inhame, jiló ou losna;

e) macaxeira, mandioca, manjeriço, manjerona, maxixe, milho-verde, **moranga**, mostarda, nabiça, nabo, palmito, pepino, pimenta ou pimentão;

f) quiabo, rabanete, raiz-forte, **repolho**, repolho-chinês, rúcula, ruibarbo, salsa, salsação, segurelha, taioba, tampala, tomate, tomilho ou vagem;

g) demais folhas usadas na alimentação humana;

h) ovo, exceto o fértil;

i) flores;

j) **fruta fresca nacional ou importada** de país signatário de acordo internacional no qual haja previsão de aplicação à operação interna ou interestadual subsequente do mesmo tratamento dado à mercadoria similar nacional.

A partir de 2022, acrescentou-se ao dispositivo supracitado o seguinte item:

12.4 A isenção prevista nas alíneas "a" a "g" e "j" do item 12 aplica-se aos produtos ainda que ralados, exceto coco seco, cortados, picados, fatiados, torneados, descascados, desfolhados, lavados, higienizados, embalados ou resfriados, desde que não cozidos e não tenham adição de quaisquer outros produtos que não os relacionados, mesmo que simplesmente para conservação.

Na autuação ora analisada, a Fiscalização entendeu que houve a aplicação indevida da isenção prevista no item 12, alíneas "a", "e", "f" e "j" da Parte 1 do Anexo I, do RICMS/02, nas operações de saída de produtos hortifrutigranjeiros frescos, cortados, picados, ou fatiados, descaracterizando, portanto, a condição de em estado natural requerida para fruição do citado benefício.

Já a Impugnante defende que tais produtos não sofreram processo de industrialização ou beneficiamento, uma vez que foram apenas partidos e cobertos por um plástico transparente para preservar a sua qualidade, estando preservado o seu estado natural.

Dessa forma, para deslinde da controvérsia, necessário se faz entendermos o conceito de industrialização para fins de aplicação da legislação do ICMS.

Nesse sentido, nos termos do art. 222 da Parte Geral do RICMS/02, considera-se industrialização:

RICMS/02

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

(...)

II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoamento para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º, 3º e 6º, tais como:

**a) a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova (transformação);**

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

c) a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem);

d) a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

e) a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento);

Conforme consta dos autos, a Impugnante comercializou as frutas (melão e melancia), bem como os hortifrutigranjeiros (abobora, moranga e repolho) apenas partidos e envolvidos em plástico filme.

Dito isso, conclui-se que tanto as frutas quanto os hortifrúteis supracitados, não passaram por qualquer processo de industrialização tendo em vista que ao parti-las, a Impugnante não obteve uma espécie nova (transformação), ainda que comercializadas com códigos diferentes apenas para seu controle interno, permanecem em seu estado natural, ou seja, não foram beneficiados, tampouco aperfeiçoados, modificados, apenas envolvidos em embalagem rudimentar.

Frisa-se ainda pela relevância, que considera-se em estado natural o produto tal como se encontra na natureza, que não tenha sido submetido a nenhum processo de industrialização, não perdendo essa condição o que apenas tiver sido submetido a resfriamento, congelamento, secagem natural, acondicionamento rudimentar.

Destaque-se ainda, que o fato da legislação constar de forma expressa a partir de 2022 a aplicação da isenção prevista nas alíneas “a”, “g” e “j” do item 12 aos produtos ainda que ralados, exceto coco seco, cortados, picados, fatiados, torneados, descascados, desfolhados, lavados, higienizados, embalados ou resfriados, desde que não cozidos e não tenham adição de quaisquer outros produtos que não os relacionados, mesmo que simplesmente para conservação, não significa dizer que os mesmos não estavam abrangidos anteriormente e, sim, que a redação não estava suficientemente clara, o que por conseguinte, acarretava interpretações equivocadas e litígios, como o que estamos analisando agora.

Portanto, com a devida vênia aos entendimentos em contrário já manifestados, e interpretando de forma literal a legislação de regência do ICMS, nos

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

termos do art. 111 do Código Tributário Nacional – CTN, equivocadamente a meu ver o entendimento da Fiscalização de que houve a aplicação indevida da isenção prevista no item 12, alíneas “a”, “e”, “f” e “j” da Parte 1 do Anexo I, do RICMS/02, nas operações de saída de produtos hortifrutigranjeiros frescos e partidos, uma vez que, como esclarecido acima, permanecem em seu estado natural, não sofreram processo de industrialização preservando assim, a condição requerida para fruição do citado benefício.

Sendo assim, julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 22 de novembro de 2023.**

**Flávia Sales Campos Vale  
Conselheira**

CCMIG