

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.779/23/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002573335-23
Impugnação: 40.010154962-61
Impugnante: Seara Alimentos Ltda
IE: 186005547.16-79
Proc. S. Passivo: Fábio Augusto Chilo
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

ISENÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO - NÃO APLICÁVEL. Constatada a utilização indevida do benefício da isenção do ICMS do item 12 do Anexo I do RICMS/02 nas saídas de mercadorias submetidas a processo de industrialização na modalidade beneficiamento (art. 222, inciso II, alínea “b”, do RICMS/02). **Infração caracterizada. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/OP, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei 6.763/75, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII do mesmo diploma legal.**

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de retenção e recolhimento de ICMS operação própria (ICMS/OP) e ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), no período de 01/02/21 a 30/06/22, em razão de utilização indevida da isenção do imposto prevista no item 12 do Anexo I do RICMS/02 nas operações de saída interna, com destino a outros contribuintes, de verduras e legumes em estado natural (in natura).

As verduras e legumes comercializadas pela Autuada (seleta mista, brócolis e ervilha, todos congelados) sofrem processo de industrialização na modalidade beneficiamento, nos termos do art. 222, inciso II, alínea “b”, do RICMS/02, situação que a afasta a aplicação da citada isenção.

Além do ICMS relativo à operação própria, a Autuada é responsável, na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas subsequentes dessas mercadorias dos adquirentes contribuintes, nos termos previstos no art. 1º do Regime Especial de Tributação (RET) nº 45.000001119-45.

Exigências de ICMS/OP, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II (50% - cinquenta por cento) c/c § 2º, inciso I (100% - cem por cento) da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII do mesmo diploma legal.

Da Impugnação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 17/40, com os seguintes argumentos, em síntese:

- registra que de acordo com o item 12.4 do Anexo I do RICMS/02, incluído pelo Decreto nº 48.459/22, os processos de lavagem, higienização, embalagem ou resfriamento não afastam a isenção concedida pela legislação;

- acrescenta que dado o seu caráter interpretativo, a norma deve ser aplicada aos fatos pretéritos, nos termos do art. 106, inciso I do Código Tributário Nacional - CTN;

- esclarece que as mercadorias comercializadas mantinham sua característica de alimento *in natura*, que de acordo com o Guia Alimentar para a População Brasileira, do Ministério da Saúde, são aqueles que não sofreram qualquer alteração após deixarem a natureza;

- complementa que a definição de produto/alimento *in natura* também consta do Decreto-Lei nº 986/69, da Instrução Normativa MAPA nº 11/10 e da Resolução de Diretoria Colegiada – RDC ANVISA nº 81/08;

- esclarece que o processo de tratamento térmico denominado branqueamento, ao qual as mercadorias são submetidas, não retira os aspectos naturais dos alimentos, tendo por finalidade apenas inativar a atividade enzimática para conservar suas características naturais por mais tempo;

- informa que seus produtos comercializados são submetidos aos procedimentos de branqueamento e congelamento, os quais não culminam na mudança das características de identidade e qualidade do alimento fresco, fazendo jus, portanto, a isenção do ICMS, vez que continuam sendo produtos/alimentos *in natura*. Cita jurisprudências para reforçar seu entendimento;

- relata que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já manifestou entendimento no sentido de que os alimentos submetidos aos processos de branqueamento, congelamento e acondicionamento em embalagens de apresentação não perdem a característica de produtos *in natura*;

- argui que a competência para definir o conceito de legumes em “estado natural” é do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) e da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), não podendo a lei tributária do estado de Minas Gerais alterá-lo, por força do art. 110 do CTN;

- aduz que a incidência de ICMS sobre os legumes e vegetais comercializados pela Impugnante onerar de forma demasiada os produtos alimentícios, em evidente violação ao princípio constitucional da essencialidade, previsto no art. 155, inciso II, § 2º, inciso III, da Constituição da República de 1988 – CR/88.;

- questiona, inclusive, a constitucionalidade da incidência de qualquer tributo sobre produtos alimentícios;

- entende que as multas exigidas são abusivas, visto que há dupla imposição de pena (multas de revalidação e isolada) em relação ao mesmo fato. Além disso,

representam mais de 200% (duzentos por cento) do valor do imposto, em nítido caráter confiscatório.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de págs. 61/68, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A Divisão de Triagem e Expedição (DITEX) do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG, remete os autos a origem para avaliação da conveniência de adoção de medida, (diligência), exarada no PTA nº 01.002259500-21, de mesma matéria, e também lavrado em desfavor da Autuada (págs. 69).

Reformulação do Lançamento

Acatando parcialmente as razões da Defesa a Fiscalização promove a extinção parcial do crédito tributário de págs. 70 e anexa aos autos:

- Auto de Infração – Demonstrativo do Crédito Tributário Reformulado, págs. 71/72;
- Termo de Reformulação do Lançamento (págs. 73/74).

Do Aditamento à Impugnação

Reaberta vista, a Impugnante comparece às págs. 86/112, reitera os termos de sua impugnação original e acrescenta os seguintes argumentos, a seguir elencados, em síntese;

- aponta o lançamento mostra-se precário e, portanto, nulo, na medida em que ignora os pressupostos essenciais de validade dos arts. 142, 145 e 149 do CTN, visto que o próprio Fisco assume, em sede de reformulação, que erroneamente utilizou a MVA-Ajustada, utilizável em operações interestaduais, para apurar a base de cálculo da substituição tributária em operações exclusivamente internas;

- acrescenta que ao julgar o REsp nº 1.130.545/RJ pelo regime dos recursos repetitivos, o STJ decidiu não é possível a revisão do lançamento por erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), entendimento esse que é vinculante também para os Tribunais Administrativos, a teor do disposto no art. 15 c/c art. 927, inciso IV, ambos do CPC e da recente decisão do STF na ADI nº 5.492;

- suscita nulidade do lançamento em razão da impossibilidade de majorar o valor do tributo e das multas por meio de reformulação do lançamento fiscal, pois isso representa mudança de critério jurídico e *reformatio in pejus*, que não são aceitos pelo ordenamento jurídico.

- Pede a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, novamente, manifesta-se às págs. 113/122, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento nos termos da reformulação efetuada.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Defesa alega nulidade do lançamento reformulado em razão de sua precariedade, na medida em que ignora os pressupostos essenciais de validade dos arts. 142, 145 e 149 do CTN, visto que o próprio Fisco assume que, erroneamente, utilizou a MVA-Ajustada, aplicável apenas em operações interestaduais, para apurar a base de cálculo da substituição tributária nas operações autuadas, que são exclusivamente de âmbito interno.

Acrescenta que ao julgar o REsp nº 1.130.545/RJ pelo regime dos recursos repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu não é possível a revisão do lançamento por erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), entendimento esse que é vinculante também para os Tribunais Administrativos, a teor do disposto no art. 15 c/c art. 927, inciso IV, ambos do CPC e da recente decisão do Supremo Tribunal Federal - STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.492.

Por fim, alega nulidade do lançamento também em razão da impossibilidade de se majorar o valor do tributo e das multas por meio de reformulação do lançamento fiscal, pois isso representa mudança de critério jurídico e *reformatio in pejus*, os quais não são aceitos pelo ordenamento jurídico.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Conforme já visto, o presente Auto de Infração foi lavrado em função da utilização indevida da isenção prevista no item 12 do Anexo I do RICMS/02, aplicável apenas a verduras e legumes em estado natural, para mercadorias que passaram por industrialização na modalidade beneficiamento (art. 222, inciso II, alínea “b”, do RICMS/02), hipótese em que a Autuada deveria reter e recolher o ICMS/OP e o ICMS/ST relativo às operações subseqüentes, na condição de substituta tributária, nos termos do art. 1º do RET nº 45.000001119-45.

Essa acusação fiscal permaneceu intacta ao longo de todo o processo de formalização do crédito tributário, não tendo sido modificada em sede de reformulação, razão pela qual não há que se falar em mudança de critério jurídico do lançamento, como se alega.

As alterações realizadas pelo Fisco na reformulação objetivaram corrigir erros cometidos ao se apurar o valor da base de cálculo do ICMS/ST, os quais obviamente devem ser revistos, de forma que o lançamento atinja o seu objetivo precípua de exigir exatamente o valor do imposto devido na hipótese.

Como se pode ver na coluna AM da planilha do Anexo 2 (págs. 11), ao realizar o cálculo para apurar o valor da base de cálculo da substituição tributária, o

Fisco equivocadamente se utilizou da MVA-Ajustada (variando entre 55,61% (cinquenta e cinco inteiros e sessenta e um centésimos por cento) e 76,83% (setenta e seis inteiros e oitenta e três centésimos por cento), quando o correto seria utilizar a MVA aplicável nas operações internas - 45% (quarenta e cinco por cento), conforme previsão dos itens 88.0 e 88.1 do Capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Esse erro foi corrigido na coluna AM da planilha reformulada do Anexo 6 (págs. 78), o que resultou em uma redução do valor da base de cálculo da substituição tributária, com impacto similar sobre o valor do ICMS/ST e das multas relacionadas.

Lado outro, o Fisco constatou também que apesar de se tratar de operações indevidamente realizadas ao abrigo da isenção (portanto, sem inclusão de ICMS em seu valor), ao se apurar a base de cálculo do imposto não havia sido observada a determinação do art. 13, § 15, da Lei nº 6.763/75, segundo a qual o ICMS compõe a sua própria base de cálculo:

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.

Essa falha foi corrigida na planilha “Hortaliças Isenção indevida Ca” reformulada (Anexo 6 – págs. 78), na qual o valor das saídas isentas (coluna V) foi dividido por 0,82 (oitenta e dois centésimos) para se incluir o ICMS em sua própria base de cálculo (coluna AF).

Interessante observar que no caso das operações em que a MVA-Ajustada indevidamente utilizada era de 76,83% (setenta e seis inteiros e oitenta e três centésimos por cento), a sua substituição pela MVA de 45% (quarenta e cinco por cento) produziu uma redução da base de cálculo da Substituição Tributária (ST) exatamente no mesmo valor do aumento decorrente da inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo.

Como consequência, nessas operações (que são a maioria do lançamento), os efeitos das duas alterações “se anularam” e a BC/ST reformulada tem exatamente o mesmo valor da BC/ST original (colunas AM das planilhas de págs. 11 e 78), não tendo sido alterado o valor do ICMS/ST e nem das respectivas multas relativos a essas operações.

Quanto ao citado princípio da *non reformatio in pejus*, apesar de ser amplamente aceito na esfera processual penal, sua situação no campo tributário é um pouco diferente, visto que apesar de uma ampla discussão doutrinária e jurisprudencial sobre a tema, prevalece o entendimento de que é possível o agravamento da situação do contribuinte, ainda que tenha sido ele próprio o autor do recurso.

Na seara tributária exsurge um interesse coletivo uno pela implementação da legalidade na atividade tributária de lançamento, de forma que o contribuinte pague exatamente aquilo que a lei tributária exige: nem mais, nem menos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aliás, neste sentido o Supremo Tribunal Federal (STF) já sumulou que a Administração Pública pode anular seus próprios atos quando eivados de vícios que os tornem ilegais – porque deles não se originam direitos... (Enunciados de Súmula n°s 346 e 473).

Assim, nessas circunstâncias, em que a legislação expressamente vigente não foi observada quando do lançamento, em rigor, não houve *reformatio in pejus*, mas simples ato de controle de legalidade da atividade administrativa de lançamento, pois caso assim não procedesse, a Administração Tributária estaria atuando *contra legem*.

Portanto, é possível perceber que a *reformatio in pejus* distingue-se do controle de legalidade dos atos administrativos, pois esse último corresponde à correção de inadequação de um ato à lei, enquanto naquela não há juízo de legalidade, mas simples mudança do critério jurídico interpretativo utilizado pelo Fisco como base para determinar a infração cometida pelo Contribuinte, o que não ocorreu no presente caso, como se viu no início desse tópico.

Saliente-se que de acordo com legislação tributária de regência, a reformulação do lançamento pode resultar tanto na redução quanto no aumento do valor do crédito tributário, conforme se depreende do próprio art. 120, § 1º, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), publicado pelo Decreto n° 44.747/08, que contém orientação específica para essa última situação:

Art. 120. Recebida a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

I - a manifestação fiscal, no prazo de 15 (quinze) dias, e encaminhará o PTA ao Conselho de Contribuintes;

II - a reformulação do crédito tributário.

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

(Grifou-se).

No caso de aumento no valor do crédito tributário, o dispositivo em comento cuida de devolver ao Sujeito Passivo o mesmo prazo para impugnação (30 dias) e os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos trinta dias posteriores ao recebimento do Auto de Infração original, justamente para garantir tratamento isonômico ao Contribuinte, “reiniciando” todo o procedimento de formalização do crédito tributário, numa autêntica renovação do lançamento.

Ademais, ainda que hipoteticamente se estivesse diante da correção de um erro de direito (mudança de critério jurídico), fato é que as decisões tomadas pelo STJ

em recursos repetitivos não vinculam os tribunais administrativos, como afirma a Defesa.

Em primeiro lugar, conforme texto expresso do art. 15 do Código de Processo Civil - CPC, as normas desse código só se aplicam aos processos administrativos (tal como o presente) no caso de “ausência de normas” para regular a situação:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

(Grifou-se)

No entanto, como se vê do art. 120, § 1º, do RPTA, supratranscrito, a hipótese de reformulação lançamento com majoração do valor do crédito tributário é prevista e regulada pela legislação tributária mineira, situação suficiente para afastar de plano a aplicação subsidiária, no âmbito do processo administrativo tributário, de decisões sobre o tema tomadas pelo judiciário com fulcro na sistemática dos efeitos repetitivos do art. 927, inciso III, do CPC:

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

(...)

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

(Grifou-se)

Destaque-se, ainda, que o presente dispositivo legal está situado no Livro III do CPC, denominado: “Dos Processos nos Tribunais e dos meios de impugnação das decisões judiciais”, o que demonstra que tal norma destina-se precipuamente aos recursos apresentados na esfera judicial e não nos tribunais administrativos, como é o caso do CCMG.

Tanto assim que não há, na jurisprudência do CCMG, registro de qualquer decisão tomada com base em decisão judicial prolatada nos termos do art. 927 do CPC.

Por fim, importante destacar que ao reconhecer a constitucionalidade do art. 15 do Código de Processo Civil - CPC no âmbito da ADI nº 5.492, o STF não trouxe qualquer inovação ao texto do dispositivo, mas apenas confirmou a possibilidade de integração de normas do CPC aos processos administrativos, quando houver lacunas na norma processual específica, o que não ocorre no presente caso, como já se viu.

Nesse diapasão, a tese firmada na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade - ADI nº 5.492, citada pela Defesa, não diz respeito a questões tributárias, cuidando de informar apenas que é constitucional a determinação de vincular a Administração Pública à efetiva aplicação de tese firmada no julgamento de casos repetitivos relacionados à prestação de serviço delegado, conforme os arts. 15; 985, § 2º e 1.040, inciso IV, todos da Lei nº 13.105/15 (CPC/15):

ADI Nº 5.492

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DECISÃO: O TRIBUNAL, POR MAIORIA, JULGOU PARCIALMENTE PROCEDENTE O PEDIDO PARA: (I) DECLARAR CONSTITUCIONAIS A EXPRESSÃO “ADMINISTRATIVOS” DO ART. 15; A EXPRESSÃO “DOS ESTADOS, DO DISTRITO FEDERAL E DOS MUNICÍPIOS” DO ART. 242, § 3º; A REFERÊNCIA AO INC. II DO ART. 311 CONSTATANTE DO ART. 9º, PARÁGRAFO ÚNICO, INC. II, E DO ART. 311, PARÁGRAFO ÚNICO; O ART. 985, § 2º; E O ART. 1.040, INC. IV, TODOS DA LEI Nº 13.105, DE 16 DE MARÇO DE 2015 (CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL); (DJE, 25/04/23).

(...)

(GRIFOU-SE)

Diante disso, verifica-se que inexistente qualquer lacuna a ser preenchida subsidiariamente pelo CPC/15 e, ainda, que não houve mudança do critério jurídico e nem *reformatio in pejus* do lançamento, tratando-se a reformulação realizada pelo Fisco de um típico controle de legalidade de atividade administrativa do estado. Sua consequência foi apenas a correção de equívocos no cálculo do valor do crédito tributário original, decorrentes de inobservância de aspectos objetivos e expressos da legislação vigente.

Ademais 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), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos ao Autuado todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Rejeita-se, pois, as prefaciais arguidas.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de retenção e recolhimento de ICMS operação própria (ICMS/OP) e ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), no período de 01/02/21 a 30/06/22, em razão de utilização indevida da isenção do imposto prevista no item 12 do Anexo I do RICMS/02 nas operações de saída interna, com destino a outros contribuintes, de verduras e legumes em estado natural (*in natura*).

As verduras e legumes comercializadas pela Autuada (seleta mista, brócolis e ervilha, todos congelados) sofrem processo de industrialização na modalidade

beneficiamento, nos termos do art. 222, inciso II, alínea “b”, do RICMS/02, situação que a afasta a aplicação da citada isenção.

Além do ICMS relativo à operação própria, a Autuada é responsável, na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas subsequentes dessas mercadorias dos adquirentes contribuintes, nos termos previstos no art. 1º do Regime Especial de Tributação (RET) nº 45.000001119-45.

Exigências de ICMS/OP, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II (50% - cinquenta por cento) c/c § 2º, inciso I (100% - cem por cento) da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII do mesmo diploma legal.

Como se viu anteriormente no tópico “Da Impugnação”, os diversos argumentos de defesa apresentados pela Impugnante orbitam em torno de um único fundamento central, qual seja, a alegação de que as mercadorias por ela comercializadas são alcançadas pela isenção do item 12 do Anexo I do RICMS/02, tendo em vista que os processos de corte, limpeza, aquecimento e resfriamento (branqueamento), congelamento e embalagem, por ela realizados nesses itens, não configuram industrialização na modalidade beneficiamento e não retiram deles a condição de produtos *in natura*.

Entretanto, conforme se verá, razão não lhe assiste.

Observe-se o conteúdo da norma isentiva em tela, com destaque para os itens envolvidos na autuação (brócolis, cenoura, couve-flor e ervilha):

RICMS/02

ANEXO I

DAS ISENÇÕES

PARTE 1

DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO

(...)

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

(...)

b) batata, batata-doce, berinjela, bortalha, 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, manjeriço, manjerona, maxixe, milho-verde, moranga,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mostarda, nabiça, nabo, palmito, pepino, pimenta ou pimentão;

(Grifou-se)

Como é cediço, alimentos em estado natural (ou *in natura*) 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.

O item 12.4 do Anexo I do RICMS/02, incluído pelo Decreto nº 48.459/22, com vigência a partir de 1º/07/22, veio para estender a isenção do item 12, originalmente direcionada exclusivamente a produtos em estado natural (sem qualquer alteração ou adição), também aos produtos que tenham sido higienizados, cortados, descascados, embalados e resfriados:

RICMS/02 - Anexo I

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. (Grifou-se)

A necessidade de norma para estender a isenção para essas hipóteses é consequência precípua do art. 111, inciso II do CTN, que contém norma expressa no sentido de que a legislação que trata de outorga de isenção deve ser interpretada de forma literal e, portanto, restritiva:

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

(...)

II - outorga de isenção;

Isso se dá exatamente para evitar que uma interpretação ampliativa da regra, como aquela trazida pela Impugnante em sua Peça de Defesa para definir produto *in natura*, acabe por ampliar indevidamente o alcance pretendido pelo legislador em relação à norma isentiva, o que não seria consentâneo com a regra expressa do art. 176 do mesmo CTN:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

(Grifou-se).

Assim, toda a ginástica interpretativa trazida pela Defesa, com utilização de guias e normas editadas pelo Ministério da Saúde, pelo Ministérios da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) e pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária

(ANVISA), não tem o condão de afastar as normas gerais de tributação previstas no CTN, que não permitem interpretações ampliativas das regras de isenção.

Como se pode ver às págs. 23/25 dos autos, as normas do MAPA e da ANVISA citadas pela Defesa (art. 2º, inciso III, do Decreto-Lei nº 986/69 c/c art. 2º do Anexo I da IN MAPA nº 11/10 e o item 1.49 da Resolução de Diretoria Colegiada – RDC ANVISA nº 81/08), são unânimes e claras em afirmar que alimentos e produtos *in natura* são aqueles que, mesmo tendo passado por procedimentos de limpeza, higienização e conservação, não tenham sido submetidos a processos que alterem suas características naturais intrínsecas e extrínsecas.

Como se verá adiante, a conservação por resfriamento mantém todas as características das frutas e verduras, o que não se pode dizer em relação ao congelamento. Exemplificativamente, não é difícil perceber que uma ervilha congelada (ou até mesmo em conserva, em lata), é um produto que teve suas características naturais extrínsecas modificadas em relação a uma ervilha *in natura*.

Ademais, interessante observar que a citada regra do item 12.4 do Anexo I do RICMS/02 (que ainda não estava vigente à época dos fatos geradores dos autos, registre-se) estendeu a isenção do item 12 apenas aos produtos resfriados, mas não aos produtos congelados, como aqueles comercializados pela Impugnante.

Como é de conhecimento público, hoje em dia, parte dos legumes e verduras comercializados em mercados e supermercados são, em geral, transportados e guardados em câmaras refrigeradas, no intuito de aumentar sua durabilidade, sem que isso modifique suas características intrínsecas ou extrínsecas, visto que tal procedimento não demanda adição de quaisquer outros produtos ou conservantes.

Da mesma forma, frutas sazonais como maçãs e peras são comumente mantidas refrigeradas, em seu estado natural, por longos períodos de tempo (às vezes, meses), no intuito de manter a disponibilidade dessas frutas para alimentar um fluxo contínuo de abastecimento durante o período da entressafra.

Nesses casos, no momento de efetivamente comercializar essas mercadorias, elas são levadas às bancas de exposição, onde retornam à temperatura ambiente e são vendidas como produtos frescos, justamente porque processos como lavagem, higienização e resfriamento não as retiram da condição de produtos em estado natural.

Lado outro, quando verduras e legumes são submetidos a processos de aquecimento e resfriamento (branqueamento) para inativação de enzimas, com posterior congelamento, para serem vendidas embaladas e congeladas em gôndolas de supermercados, não se está mais diante de uma verdura ou legume em estado natural, mas sim de um produto industrializado (beneficiado), de forma que essas mercadorias deixarão de ser alcançadas pela isenção em comento.

Acrescente-se que a legislação tributária deve ser interpretada de forma sistemática, compatibilizando os efeitos das múltiplas normas que regulam os fatos objeto de tributação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse contexto, os itens 88.0 e 88.1 do Capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 estipulam a utilização de uma MVA de 45% (quarenta e cinco por cento) para se apurar a base de cálculo da substituição tributária nas saídas internas de produtos hortícolas congelados e embalados em pacotes com conteúdo inferior ou superior a 1 kg (um quilograma).

Se os produtos hortícolas congelados comercializados pela Impugnante pudessem ser enquadrados no conceito de produtos *in natura*, como aduz a Defesa, eles seriam isentos de ICMS, nos termos do item 12 do Anexo I.

Como consequência, os itens 88.0 e 88.1 não possuiriam um objeto de aplicação, sendo apenas legislação “figurativa” e inócua, o que demonstra a incongruência da interpretação que a Defesa pretende dar à regra do citado item 12.

Em suma, se a isenção é para produtos em “estado natural”, ela não alcança produtos beneficiados, embalados e congelados, de forma que a utilização da isenção do item 12 do Anexo I do RICMS/02 nas operações realizadas pela Autuada mostra-se indevida, exatamente como entendeu o Fisco, devendo ser afastados os argumentos da Defesa em sentido contrário.

Em seguida, a Defesa aduz que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem entendimento no sentido de que os alimentos submetidos aos processos de branqueamento, congelamento e acondicionamento em embalagens de apresentação não perdem a característica de produtos *in natura*.

De início, destaque-se que as decisões do STJ em casos concretos submetidos à sua apreciação não produzem efeitos *erga omnes*, alcançando apenas as partes e o objeto julgado.

De fato, mesmo quando externados em decisões tomadas com efeitos repetitivos, como regra, os entendimentos do STJ não possuem qualquer efeito vinculante para o Fisco e para os tribunais administrativos, destinando-se apenas a juízes e tribunais judiciais.

Por fim, com a devida licença, deve-se registrar que tal entendimento do STJ está em contradição com as normas do MAPA e da ANVISA trazidas pela própria Defesa e analisadas anteriormente, segundo as quais produtos naturais são apenas aqueles que não foram submetidos a processos que modifiquem suas características naturais intrínsecas e extrínsecas.

Por todo o exposto, sem razão o argumento.

A Defesa aduz que a incidência de ICMS sobre os legumes e vegetais comercializados pela Impugnante onera de forma demasiada os produtos alimentícios, em evidente violação ao princípio constitucional da essencialidade, previsto no art. 155, inciso II, § 2º, inciso III da CR/88, o que poderia tornar inconstitucional a incidência de qualquer tributo sobre produtos alimentícios.

Trata-se de uma discussão de cunho estritamente conceitual e doutrinário, que encontra terreno fértil para desenvolvimento e aprofundamento em bancos acadêmicos e órgãos legislativos, mas não no processo administrativo fiscal desse estado, onde a legislação veda expressamente a possibilidade de se declarar

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inconstitucionalidade ou de se negar a aplicação de uma norma vigente, assim como decisões tomadas com base em equidade, nos termos do art. 182 da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

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;

II - a aplicação da equidade.

(...)

Assim, sem razão o argumento.

Por fim, a Defesa, alega que as multas exigidas são abusivas, visto que há dupla imposição de pena (multas de revalidação e isolada) em relação ao mesmo fato. Além disso, representam mais de 200% (duzentos por cento) do valor do imposto, em nítido caráter confiscatório.

No entanto, razão não lhes assiste razão.

No que tange à obrigação acessória, a Autuada emitiu notas fiscais deixando de nelas consignar tanto a base de cálculo da operação própria quanto a base de cálculo da substituição tributária, razão pela qual foi exigida a Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, calculada a partir do valor da BC/ST não consignada nos documentos fiscais:

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;

(...)

(Grifou-se)

Lado outro, pela falta de recolhimento do ICMS/OP e do ICMS/ST devidos pela Impugnante, foram exigidas, respectivamente, as penalidades de 50% (cinquenta por cento) e 100% (cem por cento) do valor do imposto, nos termos do art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

(...)

(Grifou-se)

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 da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal (falta de recolhimento de ICMS/OP e ICMS/ST). Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória (deixar de consignar no documento fiscal a base de cálculo da substituição tributária).

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

Saliente-se que a aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada está amparada na legislação tributária e já foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Correta, portanto, a aplicação cumulativa das penalidades, na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

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, retrotranscrito (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA).

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. (...) 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, CONCLUI 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.

(...)

Assim, observada a reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 73/74, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências remanescentes do Auto de Infração em comento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 73/74. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Victor Hugo Macedo do Nascimento e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Silvério Bouzada Dias Campos. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen e Flávia Sales Campos Vale.

Sala das Sessões, 29 de novembro de 2023.

Gislana da Silva Carlos
Relatora

Cindy Andrade Moraes
Presidente / Revisora

CSP