ACÓRDÃO Nº:	**251/2023**
PROCESSO Nº:	2018/6040/503704
TIPO:	RECURSO VOLUNTÁRIO
AUTO DE INFRAÇÃO Nº:	2018/001845
RECORRENTE:	COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS
INSCRIÇÃO ESTADUAL Nº:	29.440.106-7
RECORRIDA:	FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

EMENTA

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CARNES EMBALADAS. PROCEDÊNCIA – É procedente o auto de infração que exige ICMS Substituição Tributária relativo a carnes embaladas e comercializadas pelo sujeito passivo, haja vista não serem consideradas *in natura*, e, por consequência, submeterem-se a esse regime tributário.

RELATÓRIO

A Fazenda Pública Estadual constituiu crédito tributário contra o sujeito passivo qualificado na peça inicial através da lavratura do auto de infração 2018/001845. As exigências fiscais referem-se ao ICMS Substituição Entrada - Operações externas, relativos aos exercícios de 2015 e 2016, item 4.1 no valor de R$ 224.906,59 e item 5.1 no valor de R$ 16.741,81.

Foram juntadas ao procedimento as informações complementares; DANFE - documento auxiliar da nota fiscal eletrônica; cópia do termo de acordo; cópia do anexo XXI, do RICMS; cópia do convênio ICMS 92/2015; levantamento ICMS substituição tributária, conforme documentos acostados às folhas 04 a 114.

O sujeito passivo foi intimado do auto de infração, por ciência postal, conforme cópia do documento, acostado as fls. 117, e o mesmo, tempestivamente, impugnou a peça exordial, fls. 118 a 139, alegando o seguinte: que entenderam as autoridades fiscais que entre os meses de maio a dezembro de 2015 e janeiro e

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

fevereiro de 2016, a autora deixou de recolher o ICMS Substituição Tributária das vendas de mercadorias sujeitas ao regime para contribuintes estabelecidos no Estado do Tocantins; exsurge da notificação fiscal que os produtos "suíno congelado, suíno salgado e suíno temperado congelado" estariam sujeitos ao recolhimento no regime de substituição tributária.

Segue alegando que o caso em exame deve ser analisado sob a ótica do Princípio da Reserva Legal, insculpido no inciso II, do Art. 50, da Constituição Federal, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixa de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Consoante isso, procede com extenso debate a legislação tributária estadual com suas revogações, ou seja, anexo 1 da Lei n° 1287/01, com redação dada pela Lei n° 2006/2008, que incluiu carne suína e produtos comestíveis resultantes do abate, em estado natural ou defumados, resfriados, congelados ou temperados, antes relacionados no item 7.6, sub item 21, definindo tais produtos como carnes embaladas, a partir de 17.12.2008.

Por fim, argui a inconstitucionalidade da multa de 100% sobre o valor do imposto exigido, por ser a mesma confiscatória.

O Julgador de primeira instância, após analise das alegações feitas pela impugnante em preliminares e no Mérito, entendeu correto o lançamento do crédito tributário realizado pela fiscalização, considerando que os DANFES e os levantamentos juntados aos autos demonstram claramente a omissão do sujeito passivo em reter e recolher o ICMS substituição tributária das mercadorias constantes dos documentos fiscais relacionados nos levantamentos fiscais.

Ante o exposto, conheceu da impugnação apresentada, não concedeu provimento e julgou procedente a exigência do auto de infração de n° 2018/001845, condenando o sujeito passivo a pagar o crédito tributário conforme valores abaixo: Campo 4.11 do auto de infração - R$ 224.906,59 (Duzentos e vinte e quatro mil, novecentos e seis reais e cinquenta e nove centavos), com a penalidade do campo 4.15 mais os acréscimos legais. Campo 5.11 do auto de infração - R$ 16.741,81 (Dezesseis mil, setecentos e quarenta e um reais e oitenta e um centavos), com a penalidade do campo 5.15 mais os acréscimos legais.

Intimado o contribuinte em 22 de maio de 2021, apresentou recurso voluntário em 21.06.2021, com as seguintes alegações: que a Lei 2.006/2008 foi revogada ferindo o principio da reserva legal em relação à carne suína e produtos comestíveis resultantes do abate, em estado natural ou defumados, resfriados, congelados ou temperados; questiona a constitucionalidade da aplicação da multa de 100% e ao final requer o cancelamento do auto de infração.

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

A Representação fazendária faz breve relato do conteúdo processual, refuta as alegações feitas pela recorrente e ao final a recomenda a confirmação da sentença.

É o relatório.

VOTO

Trata a autuação de omissão de recolhimento do ICMS Substituição Tributária nas operações interestaduais com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme apurado nos levantamentos fiscais dos exercícios de 2015 e 2016.

Vistos e discutidos os autos processuais aqui em análise, tem-se que o sujeito passivo foi devidamente cientificado do lançamento; o recurso voluntário é próprio e tempestivo, razão pela qual do mesmo tomo conhecimento.

A representação do sujeito passivo se encontra constituída nos termos do Art. 20, caput da Lei nº 1.288/01, com redação dada pela Lei nº 2.521/11; da mesma forma o autuante investido de competência legal para a constituição do crédito tributário.

Em análise inicial se verifica ter a recorrente suscitado a preliminar de aplicabilidade de multa com efeito confiscatório.

Quanto a tal menção a entendo como prejudicada, por considerar que a penalidade foi aplicada irrestritamente na forma da legislação em vigor, além do fato de que o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais não é o fórum legítimo para apreciar inconstitucionalidades de lei.

Com tais considerações entendo por rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento pela inconstitucionalidade da multa confiscatória de 100%, arguida pelo Recorrente.

Cinge-se a demanda na exigência do ICMS ST sobre carne suína congelada, salgada e temperada congelada, enquadrada no item 32 do Anexo XXI do Decreto nº 2.912/06 (RICMS/TO), entretanto, o sujeito passivo defende a não tributação dessas mercadorias em tal modalidade do imposto, sob o argumento de comercializar carnes *in natura*, resultante do abate de suínos, que não sofreram

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

nenhum processo de industrialização, sendo somente congeladas, salgadas ou temperadas, não se assemelhando aos produtos descritos no item 32 do Anexo XXI.

A infração foi capitulada no Art. 44, inciso IX da lei nº 1.287/01 c/c Art. 13, inciso II da mesma lei e Termo de Acordo de Regime Especial nº 2.441/12.

> **Art. 44.** São obrigações do contribuinte e do responsável:
> IX – reter e recolher o imposto devido por substituição tributária, quando exigido pela legislação;
> **Art. 13.** São responsáveis por substituição em relação às operações subsequentes:
> II – os remetentes situados em outra unidade da Federação, em relação aos produtos constantes dos segmentos do Anexo I a esta Lei, inclusive quanto ao diferencial de alíquota; (Redação dada pela Lei 3.019 de 30.09.15). Produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.
> Redação Anterior: (1) Lei 1.287 de 28.12.01.
> II – os remetentes situados em outra unidade da Federação, em relação aos produtos constantes do Anexo I, inclusive quanto ao diferencial de alíquota;

A penalidade foi insculpida no Art. 48, inciso III, alínea "d" da Lei nº 1.287/01, abaixo transcrita:

> **Art. 48.** A multa prevista no inciso I do artigo anterior será aplicada na forma a seguir:
>
> III – 100%, quando a falta de recolhimento do imposto decorrer da: *(Redação dada pela Lei 2.253 de 16.12.09)*.
>
> d) falta da retenção do imposto devido pelo sujeito passivo por substituição;

Pois bem, para o deslinde da matéria se faz necessária breve digressão da legislação atinente ao assunto, precipuamente do Anexo XXI do Decreto nº 2.912/06 (RICMS-TO) e suas alterações, buscando esclarecimento quanto a inclusão ou não, em seus itens, dos produtos comercializados pelo sujeito passivo, objeto da presente autuação, no rol daqueles sujeitos a substituição tributária.

O período da autuação é referente a' 01/05/2015 a 31/12/2015 e 01/01/2016 a 29/02/2016.

Informa o agente do fisco, autor do lançamento, no documento Informações Complementares (fls. 04/08), que no período de 2015, a base de

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

cálculo para apuração do ICMS/ST foi "*calculada nos termos do Item 32 (Almondegas, apresuntados, banha animal,* ***carnes enlatadas ou embaladas,*** *hambúrgueres, linguiças, mortadelas, patês, presuntos, quibes, salaminhos, salsichas, salsichões e toucinhos salgados defumados) do anexo XXI do RICMS...*", alíquota da operação própria de 12% e operação interna 17%; Margem de Valor Agregado de 50%; e em 2016 as mesmas bases com a alíquota de 18%.

O Decreto nº 3.600, de 29 de dezembro de 2008, que alterou o RICMS/TO, revogou o item 30 do Anexo XXI, que tinha a seguinte descrição: "Produtos comestíveis resultantes do abate de gado (bovino, bubalino e suíno) em estado natural ou defumados, resfriados, congelados ou temperados."

Em que pese a revogação do item 30, por sua vez os itens 31 e 32 do Anexo XXI, vigentes no período da autuação, assim dispõe: "*Almondegas, apresuntados, banha animal,* ***carnes enlatadas ou embaladas,*** *hambúrgueres, linguiças, mortadelas, patês, presuntos, quibes, salaminhos, salsichas, salsichões e toucinhos salgados e defumados.*"

Redação Anterior: (1) Decreto 2.912, de 29.12.06.

ANEXO XXI do Regulamento do ICMS
ART. 42 do RICMS
PRODUTOS SUJEITOS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PELAS OPERAÇÕES SUBSEQÜENTES

32 - Almôndegas, apresuntados, banha animal, ***carnes enlatadas ou embaladas****, hambúrgueres, lingüiças, mortadelas, patês, presuntos, quibes, salaminhos, salsichas, salsichões e toucinhos salgados defumados*

PRODUTOS SUJEITOS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PELAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES

(Redação dada pelo Decreto 5.338, de 20.11.15)

31 - Almôndegas, apresuntados, banha animal, ***carnes enlatadas ou embaladas****, hambúrgueres, lingüiças, mortadelas, patês, presuntos, quibes, salaminhos, salsichas, salsichões e toucinhos salgados defumados*

Redação Anterior: (1) Decreto 5.362, de 29.12.15.

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

> *31 - Almôndegas, apresuntados, banha animal, **carnes enlatadas ou embaladas**, hambúrgueres, lingüiças, mortadelas, patês, presuntos, quibes, salaminhos, salsichas, salsichões e toucinhos salgados defumados.*

O dispositivo legal faz menção às carnes enlatadas ou **embaladas**, objeto da presente demanda.

Ainda para elucidar a questão se faz necessária a conceituação do que seja carne suína *in natura*, argumento bastante utilizado pelo sujeito passivo para afastamento da incidência da substituição tributária, e se o simples fato de a carne suína ser submetida à embalagem ou enlatamento descaracteriza essa qualidade.

A expressão in natura quer dizer apenas "na natureza". No entanto, os contextos em que é habitualmente utilizada autorizam e requerem traduções mais amplas: "no estado que se encontra na natureza", "no seu estado natural", "não transformado".

A expressão utiliza-se, sobretudo, para caracterizar certos produtos alimentares, tanto de origem vegetal como animal, quando estes são distribuídos ou consumidos em seu estado natural, ou seja, sem terem sido sujeitos a qualquer transformação ou processamento.

No regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI, Decreto nº 7.212/2010, o Artigo 4º e seu parágrafo único trazem entendimento quanto ao que vem a ser considerado industrialização, senão vejamos:

> Art. 4 ºCaracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único , e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único) :
>
> I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);
>
> II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

> III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);
>
> **IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);** ou
>
> V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento). **(grifo nosso)**
>
> Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados. (grifo nosso)

Tal conceito se faz constar na legislação tributária do Estado do Tocantins, no inciso III, do Art. 544, do Decreto nº 2.912/96 (RICMS/TO), que assim dispõe:

> **Art. 544.** Para os efeitos do disposto neste Regulamento, considera-se:
> [...]
> III – **industrialização, qualquer operação que modifique a natureza, funcionamento, acabamento, apresentação ou finalidade de produto, ou o aperfeiçoe para o consumo, tais como**:
>
> a) a que, exercida sobre a 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, utilização, acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);
>
> c) a que consista na reunião de produtos, peças ou partes de que 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 da mercadoria (acondicionamento ou recondicionamento)**;

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

> e) a que exercida sobre o produto usado ou partes remanescentes do produto deteriorado ou inutilizado, o renove ou restaure para utilização (renovação ou recondicionamento); (grifamos)
> [...]

Depreende-se da leitura dos dispositivos supra que caracteriza industrialização tudo o que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação de embalagem inclusive, ainda que em substituição á original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria.

É notório que as carnes embaladas pela recorrente apresentam-se nas prateleiras dos supermercados e afins devidamente embaladas e com a apresentação de seu fornecedor.

Destarte, as carnes embaladas pela recorrente são produtos com identidade própria, a fim de se apresentarem perfeitamente prontas para consumo, por um processo de industrialização, ainda que muito simples.

Sendo assim, as **carnes embaladas** e comercializadas pelo sujeito passivo não podem ser consideradas *in natura*, e, por consequência, submete-se à substituição tributária, de acordo com o Art. 41 do RICMS/TO, conforme estipulado nos itens 31 e 32, respectivamente, do Anexo XXI do RICMS/TO.

Ante ao exposto, e por tudo mais que dos autos consta, voto por conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento para, confirmar a decisão de primeira instância que julgou procedente o auto de infração 2018/001845 e condenar o sujeito passivo ao pagamento dos créditos tributários nos valores de R$ 224.906,59 (duzentos e vinte e quatro mil, novecentos e seis reais e cinquenta e nove centavos), do campo 4.11 e R$ 16.741,81 (dezesseis mil, setecentos e quarenta e um reais e oitenta e um centavos), do campo 5.11, mais os acréscimos legais.

É como voto.

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

DECISÃO

Decidiu o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais por unanimidade, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento pela inconstitucionalidade da multa confiscatória de 100%, arguida pela Recorrente. No mérito, por unanimidade, conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento para, confirmar a decisão de primeira instância que julgou procedente o auto de infração 2018/001845 e condenar o sujeito passivo ao pagamento dos créditos tributários nos valores de R$ 224.906,59 (duzentos e vinte e quatro mil, novecentos e seis reais e cinquenta e nove centavos), do campo 4.11 e R$ 16.741,81 (dezesseis mil, setecentos e quarenta e um reais e oitenta e um centavos), do campo 5.11, mais os acréscimos legais. O Advogado Luís Alberto e o representante fazendário Hélder Francisco dos Santos fizeram sustentação oral pela Recorrente e pela Fazenda Pública Estadual, respectivamente. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luciene Souza Guimarães Passos, Rui José Diel, Ricardo Shiniti Konya, Osmar Defante, Taumaturgo José Rufino Neto e Edson José Ferraz. Presidiu a sessão de julgamento aos trinta dias do mês de junho de 2023, o conselheiro João Alberto Barbosa Dias.

PLENÁRIO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS, em Palmas, TO, aos dezoito dias do mês de dezembro de 2023.

Luciene Souza Guimarães Passos
Conselheira Relatora

João Alberto Barbosa Dias
Presidente

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br