

**A.I. Nº** - 110526.0044/08-6  
**AUTUADO** - BRASFRUT FRUTOS DO BRASIL LTDA.  
**AUTUANTE** - ANTÔNIO ARAÚJO AGUIAR  
**ORIGEM** - IFMT METRO  
**INTERNET** - 19/06/2009

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0147-03/09

**EMENTA:** ICMS. ZONA FRANCA. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL REALIZADA COMO SENDO NÃO TRIBUTÁVEL. SAÍDAS DE MERCADORIAS CUJOS CÓDIGOS DA TIPI NÃO CORRESPONDEM A PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. POLPAS DE FRUTAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. As polpas de frutas produzidas pelo autuado enquadram-se na posição 2008 da NCM, por estarem compreendidas no conceito de “Frutas e outras partes comestíveis de plantas, preparadas ou conservadas de outro modo, com ou sem adição de açúcar ou de outros edulcorantes ou de álcool, não especificadas nem compreendidas em outras posições”. Em geral os produtos desta posição são tributados pelo IPI à alíquota zero. Há casos em que aparece a notação “NT” (não tributado pelo IPI), mas sempre em se tratando de produtos submetidos a cozimento. Tendo em vista a declaração do órgão do Ministério da Agricultura de que os produtos do autuado não são cozidos, conclui-se que são todos tributados à alíquota zero. Por conseguinte, de acordo com o critério do § 6º do art. 2º do RICMS, trata-se de produtos industrializados, e, sendo assim, suas remessas para comercialização na Zona Franca de Manaus gozam de isenção de ICMS. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 19/5/08, diz respeito a operação tributável [pelo ICMS] realizada como sendo não tributável. Consta na descrição do fato que o autuado deixou de tributar a venda da mercadoria sob o fundamento de que promove saída de mercadorias industrializadas para comercialização na Zona Franca de Manaus, porém os códigos de nomenclatura das mercadorias não correspondem a produtos industrializados, de acordo com as respectivas anotações na Tabela de Incidência de Produtos Industrializados [sic]. Imposto lançado: R\$ 8.999,82. Multa: 60%.

O contribuinte defendeu-se alegando que nada melhor para classificar polpa de fruta como produto industrializado do que o documento fornecido pelo Ministério da Agricultura, anexo. Sustenta que as mercadorias apreendidas são produtos industrializados, e por conseguinte a operação é isenta de ICMS, conforme autoriza o art. 29 do RICMS, por destinar aqueles produtos a comercialização na Zona Franca de Manaus, de acordo com os documentos que os acompanhavam. Observa que na TIPI a polpa de frutas é classificada como tributada, mas com alíquota zero, sendo errônea a classificação do preposto fiscal como produto não tributado pelo IPI. Considera que a autuação é arbitrária, baseada em suposição. Pondera que ao fisco cabe provar a veracidade e certeza do que alega. Aduz que, a prevalecer a caracterização de infração apenas diante de suposição da

autoridade fiscalizadora, estariam demonstrados o arbítrio e a ilegalidade de tal conduta, contrariando o Estado de Direito no qual vivemos.

Seguem-se considerações em torno da legalidade da tributação, argumentando o autuado que, para existir uma obrigação tributária, é necessário que a norma jurídica incida sobre um fato que segundo a lei dá lugar ao imposto, mediante o fenômeno da subsunção do fato à hipótese legal. Cita Hensel em comentário acerca da norma jurídica tributária. Frisa que no caso em apreço não houve a ocorrência do fato impositivo do ICMS, e isso inviabiliza o lançamento. Fala dos aspectos da norma tributária, realçando o aspecto material, que considera ser o mais importante, por conter a indicação da substância da hipótese de incidência, fixando a espécie tributária a que o tributo pertence. A seu ver, neste caso o aspecto material da hipótese de incidência tributária não foi bem apreciado ao ser lavrado o Auto de Infração, pois, se o fosse, a ação fiscal não chegaria ao resultado a que chegou, haja vista que não se acha presente uma operação tributável, por falta do aspecto material da norma, uma vez que não se realizou pressuposto fático inserido na norma-matriz do tributo em questão.

Prossegue dizendo que também não houve base de cálculo para o lançamento, por não haver fato impositivo vinculado à pessoa do autuado, e por isso é impossível atribuir-lhe a obrigação tributária, dentro da ótica legal, uma vez ausente um dos aspectos que compõem a hipótese de incidência, de modo que é patente a inexistência do dever legal de pagar a quantia que se lhe pretende impingir por meio deste Auto de Infração, já que não ocorreu o fato gerador de tal obrigação. Diz que a empresa não deixou de apresentar os documentos solicitados na ação fiscal para conferência.

Pede que o Auto de Infração seja julgado improcedente, aduzindo que não existem outros Autos em questionamento em seu nome, somente este, que é o segundo Auto lavrado pelo mesmo preposto fiscal relativamente a idêntico entendimento, estando o outro aguardando julgamento deste Conselho. Requer a produção de provas, ressaltando a conferência contábil e a juntada posterior de documentos. Juntou documentos.

O fiscal autuante prestou informação dizendo que a questão se resume em determinar de que forma o produto resultante da extração do sumo – extrato ou polpa de fruta – está inserido na TIPI (Tabela de Incidência do IPI). Fala das formas de preparo e conservação dos produtos hortícolas descritos no capítulo 20 da TIPI, chamando a atenção para a Nota 01, segundo a qual o referido capítulo não compreende os frutos preparados ou conservados pelos processos referidos no capítulo 8. A seu ver, para se admitir que a subposição 2008, que não se refere a partes comestíveis de frutas, e sim a partes comestíveis de plantas, seja aplicável ao produto em questão, sob o argumento de que os meios utilizados pela empresa para a obtenção do extrato de frutas consistem numa espécie de preparo da fruta por modo não especificado e nem compreendido em outras posições, seria necessário, a fim de afastar exceção contida nas respectivas subposições, que o produto resultante, que neste caso é isento de açúcar ou de outros edulcorantes, não seja simplesmente congelado. Considera que, se fixado o entendimento de que a subposição 2008 está correta, o fato de não haver processo de cozimento não é suficiente para afastar a exceção (relativa à incidência do IPI) e incluir o produto no campo de incidência da Tabela do IPI, pois, se o produto submetido aos processos de cozimento e congelamento não é considerado industrializado, então é incoerente supor o contrário se o produto for apenas congelado. Observa que o capítulo 20 sempre se refere a produtos preparados ou conservados, e que a Nota 01 do referido capítulo exclui os frutos preparados e conservados pelos processos do capítulo 8, que compreende os frutos em estado natural, secos e congelados. Considera que a situação mais adequada à polpa de frutas isenta de açúcar e de outros edulcorantes, salvo melhor entendimento, é a descrita nas subposições 0811.90.00 e 0811.10.00. Aduz que esta é também a conclusão de algumas empresas que trabalham com o comércio exterior e doméstico envolvendo polpa de frutas, como se pode ler nas informações constantes nas páginas eletrônicas disponibilizadas na internet, dando como exemplo

a empresa Coagrosel, que atribui ao produto polpa de manga o código 0811.90.00, por se tratar de um produto congelado. Destaca que a Associação Comercial do Paraná também pôs em sua página um anúncio relativo ao comércio exterior no qual as polpas de frutas congeladas em geral figuram no código NCM 0811. Também dá destaque a pesquisa feita na página do IBGE, que atribui à polpa de pequi o código 0810.90.00, observando que nesta situação não se trata de produto congelado, mas que, ainda assim, é considerada um tipo de fruta, apesar de apresentada sob a forma de polpa. Conclui que, de acordo com os casos apontados, a polpa de frutas pertence ao capítulo 8 da Tabela de Incidência do IPI, que compreende as frutas e cascas de frutas cítricas ou não, em que a situação “NT” (não tributada) é preponderante e alcança as frutas congeladas, e, conforme os posicionamentos das fontes citadas, este tratamento é extensivo às polpas de frutas.

Prossegue dizendo que a NBM já incluía polpas de frutas no capítulo 8, porém os códigos da NCM não indicam expressamente, como na NBM, que a polpa de frutas deva ser enquadrada no referido capítulo, e por isso se deve recorrer aos manuais de conversão dos códigos NBM x NCM, nos quais alguns dos códigos equivalentes sofrem ligeira modificação numérica nas subposições, mas nunca deslocam o produto para capítulo diverso. Transcreve trecho do Manual de Fiscalização NBM x NCM disponível na página corporativa da SEFAZ/BA. Considera que tem inteira aplicação neste caso o § 6º do art. 2º do RICMS, segundo o qual não se considera industrializado o produto relacionado na TIPI com notação “NT” (não tributado), cuja dicção interfere na isenção prevista no art. 29, inciso II.

Conclui que a operação que destine polpa de fruta à Zona Franca de Manaus, ainda que para comercialização ou industrialização, deve ser tributada porque não se verifica a condição de que a mercadoria seja industrializada, uma vez que o código previsto no capítulo no qual se insere o produto polpa de fruta tem a anotação “NT”.

Opina pela procedência do lançamento, recomendando que os processos 099390/2005-7 e 040269/2008-0 sejam reunidos ao presente processo, por se tratar da mesma matéria e serem referentes ao mesmo sujeito passivo, a fim de evitar decisões contraditórias.

Dada ciência da informação fiscal ao contribuinte, este se manifestou dizendo que suas atividades consistem na industrialização de polpas de frutas, e, conseqüentemente, os produtos decorrentes de sua produção são classificados como industrializados, sendo isso reconhecido inclusive pelo Ministério da Agricultura, como foi provado documentalmente, de modo que são improcedentes os argumentos aduzidos pelo fiscal autuante. Sustenta que os produtos em questão gozam da isenção autorizada no art. 29 do RICMS, por se tratar de produtos industrializados destinados a comercialização na Zona Franca de Manaus, como provam as cópias dos documentos que foram juntados à defesa. Argumenta que na TIPI a polpa é classificada como tributada, embora com a alíquota zero, aplicando-se portanto o art. 29 do RICMS. Considera absurda a afirmação do fiscal de que polpas de frutas não são produtos industrializados, pretendendo enquadrar aqueles produtos na seção II, capítulo 8, da TIPI, que é específico para frutas, cascas de cítricos e de melões, que não são os produtos comercializados pela empresa, pois esta não comercializa frutas acondicionadas, conservadas ou congeladas, que são objeto do código 0811. Considera não haver dúvida quanto a serem os produtos das indústrias alimentares classificados na seção IV, capítulo 20, da TIPI, por se tratar de preparações de produtos hortícolas, de frutas ou de outras partes de plantas. Argumenta que como prova de tudo quanto afirma nada é mais evidente do que o deferimento, pela Secretaria da Fazenda, da dispensa para sua empresa do visto nas Notas Fiscais de vendas emitidas para a Zona Franca de Manaus, conforme instrumento apresentado. Tem como dissociado da realidade o entendimento do autuante. Diz que os exemplos apresentados na informação fiscal constituem situações distintas da situação contemplada neste caso. Reitera os termos da defesa inicial. Pede que o Auto de Infração seja julgado improcedente. Juntou documentos.

## VOTO

A autuação refere-se a produtos destinados à Zona Franca de Manaus que foram apreendidos pela fiscalização do trânsito por considerar o preposto fiscal que a operação não seria isenta porque não se trataria de produtos industrializados.

A questão não é simples. Seria de bom alvitre que numa situação dessa ordem a fiscalização do trânsito representasse à repartição do domicílio do contribuinte para verificação da natureza das mercadorias com a cautela recomendável, porque a autuação no trânsito, dadas as naturais condições de trabalho na estrada, não permitem uma análise mais acurada da questão, correndo-se o risco de acarretar transtornos e ônus indevidos ao contribuinte e desgaste desnecessário da imagem do fisco.

No caso em apreço, trata-se de uma empresa estabelecida no Centro Industrial do Subaé, em Feira de Santana, e não há dúvida que a Inspetoria local conhece perfeitamente a natureza dos produtos por ela fabricados. Essa empresa foi credenciada pela repartição fazendária do seu domicílio para dispensa de visto prévio nas Notas Fiscais nas saídas dos produtos por ela industrializados remetidos com isenção de ICMS para a Zona Franca de Manaus, de acordo com o instrumento à fl. 58. É evidente que tal dispensa somente é deferida após exame e parecer da fiscalização. Ao deferir o credenciamento, a autoridade competente foi clara ao se referir à saída de produtos industrializados remetidos para a referida Zona Franca “com isenção do imposto sem VISTO nas referidas notas fiscais por parte da Inspetoria Fazendária”. A dispensa do “visto” implica certeza de que, pelo perfil da empresa, a repartição sabe, de antemão, que as operações são isentas.

A defesa, em meio a uma série de considerações em torno da teoria jurídica da norma tributária, questiona a imputação fiscal, expondo as razões pelas quais considera que os produtos em questão – polpas de frutas – são produtos industrializados. Considera que a autuação é arbitrária, baseada em suposição. Pondera que ao fisco cabe provar a veracidade e certeza do que alega. Aduz que, a prevalecer a caracterização de infração apenas diante de suposição da autoridade fiscalizadora, estariam demonstrados o arbítrio e a ilegalidade de tal conduta, contrariando os princípios do Estado de Direito.

Por seu turno, o fiscal autuante, após comentar a forma como os produtos hortícolas em geral são preparados e conservados, faz ponderações quanto ao enquadramento correto das polpas de frutas na Tabela de Incidência do IPI, sempre no condicional, concluindo a certa altura que, “salvo melhor entendimento”, a situação mais adequada à polpa de frutas seria o seu enquadramento nas subposições 0811.90.00 e 0811.10.00.

Em certo sentido o autuado tem razão. Autuar sem certeza é procedimento que deve ser desaconselhado.

A interpretação da NCM é tarefa complexa. No caso em exame, a questão resume-se em analisar a regra do art. 29 do RICMS em face da orientação do § 6º do art. 2º.

O art. 29 prevê que são isentas do ICMS as operações com produtos industrializados de origem nacional, nas saídas para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, exceto armas, munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros e açúcar de cana.

Note-se que não há nenhuma ressalva quanto ao grau de industrialização. Basta que o produto seja industrializado, mesmo que se trate de uma industrialização simples.

O conceito de “produto industrializado” contrapõe-se ao conceito de produto “in natura”. Produto “in natura” é aquele que é produzido pela natureza: milho, uva, algodão, minério de ferro, etc.

Já o produto industrializado é aquele que é obtido com a intervenção do engenho humano, mediante algum processo que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade de determinado bem, ou que o aperfeiçoe para o consumo.

Constituem processos industriais a transformação, o beneficiamento, a montagem, o acondicionamento, a renovação ou recondicionamento.

Não se deve confundir a matéria-prima com o produto dela resultante. Uma coisa é o milho; outra coisa é o fubá de milho. Uma coisa é a uva, e outra coisa é o vinho de uva. Uma coisa é o algodão, e outra coisa é o fio de algodão. Uma coisa é fruta, e outra coisa é polpa de fruta. A natureza não produz fubá de milho, nem vinho, nem fio de linha, nem fruta em polpa. Ainda que a industrialização seja incipiente, não deixa de ser industrialização.

Há certos casos, contudo, que podem acarretar dúvidas: abate de animais, preparação de carnes, resfriamento, congelamento, secagem, desidratação, prensagem, esterilização, desfibramento, descaroçamento, descascamento, lavagem, polimento, salga.

Para evitar dúvidas, no âmbito do IPI a questão foi regulada mediante a classificação das mercadorias de acordo com certas categorias: tributada, não tributada, isenta, alíquota zero. Os produtos que na Tabela de Incidência do IPI aparecem como tributados, isentos ou tributados à alíquota zero são considerados produtos industrializados, de modo que as categorias “isentos” ou “alíquota zero” constituem apenas critérios diferenciados de tratamento dos produtos com base em razões de ordem fiscal ou extrafiscal. Já os produtos que figuram na referida tabela assinalados com as letras “NT”, o que se tem aí são produtos não considerados industrializados.

Recorro agora ao § 6º do art. 2º do RICMS:

“§ 6º Não se considera industrializado o produto relacionado na TIPI com notação “NT” (não-tributado).”

Não preciso dizer mais nada. O que resta agora é apenas verificar na TIPI se no caso de polpas de frutas há ou não a notação “NT”. Se houver, o produto não é industrializado. Porém, se em vez de “NT” aparecer alguma alíquota, inclusive alíquota zero, é porque o produto é industrializado.

Alerte-se de antemão que não se encontrará na TIPI a expressão “polpa de frutas”. O que se verá na TIPI será a referência a frutas, com a especificação das formas de apresentação – com casca, sem casca, frescas ou secas, cozidas, não cozidas, parcialmente cozidas ou escaldadas, em polpa, outra, qualquer outra.

A idéia do nobre autuante de enquadrar as polpas de frutas, indistintamente, nas subposições 0811.10.00 e 0811.90.00 não resolve o problema porque em ambas as subposições existem tanto produtos com alíquota “zero” quanto produtos “NT”. Porém tal idéia é inaceitável sobretudo porque as subposições por ele eleitas estão compreendidas na posição 0811, e essa posição não diz respeito a polpas de frutas, e sim a frutas: “Frutas não cozidas ou cozidas em água ou vapor, congeladas, mesmo adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes”.

Poder-se-ia supor que os produtos em questão poderiam ser enquadrados na posição 0812, pois as subposições contêm a expressão “em polpa”. Porém a interpretação das subposições tem de levar em conta o teor da posição, e a posição 0812 se refere a “Frutas conservadas transitoriamente (por exemplo: com gás sulfuroso ou água salgada, sulfurada ou adicionada de outras substâncias destinadas a assegurar transitoriamente a sua conservação), mas impróprias para alimentação neste estado”.

O autuado, em sua manifestação após ciência da informação fiscal, frisa que os seus produtos são classificados no capítulo 20 da TIPI. O nobre autuante havia alertado que a Nota 1 faz a ressalva de que o referido capítulo não compreende os frutos preparados ou conservados pelos processos referidos no capítulo 8. Claro que não compreende, e isso vem em favor do contribuinte, pois o capítulo 8 diz respeito a frutas nas condições ali descritas, ao passo que o capítulo 20 cuida de frutas e outros produtos hortícolas que já passaram por algum processo de preparação, tanto assim que o capítulo 20 se intitula “Preparações de produtos hortícolas, de frutas ou de outras partes de plantas”.

O autuado juntou uma declaração firmada pelo chefe substituto de um órgão do Ministério da Agricultura (fl. 27). Nessa declaração é dito que a Brasfrut é registrada naquele Ministério para produção, envasamento, standardização e exportação de polpa de frutas, sucos e néctares, em cujo processo produtivo a matéria-prima não sofre a etapa de cozimento.

O autuado não indica em que posição ou subposição do capítulo 20 se enquadrariam os seus produtos. O capítulo 20 é extenso. A posição 2001 refere-se a produtos preparados ou conservados em vinagre ou em ácido acético. Não é o caso.

A posição 2002 refere-se a tomates, que não são frutas.

A posição 2003 cuida de cogumelos e trufas.

A posição 2004 refere-se a produtos hortícolas como batatas, azeitonas, couves, pepinos, etc. A posição 2005 também se refere a produtos hortícolas, como chucrute, ervilhas, feijões, milho doce, cenouras, etc. Não interessam.

A posição 2006 cuida de “Frutas, cascas de frutas e outras partes de plantas, conservadas com açúcar (passadas por calda, glaceadas ou cristalizadas)”. Neste caso, a alíquota é zero. São, portanto, considerados produtos industrializados.

A posição 2007 diz respeito a doces, geléias, marmeladas, purês, etc., obtidos por cozimento. Não interessa neste caso.

Como também não interessa a posição 2009, por se referir a sucos de frutas.

A posição 2008 – não aceita pelo fiscal autuante – contempla “Frutas e outras partes comestíveis de plantas, preparadas ou conservadas de outro modo, com ou sem adição de açúcar ou de outros edulcorantes ou de álcool, não especificadas nem compreendidas em outras posições”.

Concluo que o enquadramento é aqui. Em geral os produtos desta posição são tributados pelo IPI à alíquota zero. Há casos em que aparece a notação “NT” (não tributado pelo IPI), mas sempre em se tratando de produtos submetidos a cozimento. Tendo em vista a declaração do órgão do Ministério da Agricultura de que os produtos do autuado não são cozidos, isso significa que são todos tributados à alíquota zero.

Por conseguinte, de acordo com o critério do § 6º do art. 2º do RICMS, trata-se de produtos industrializados, e, sendo assim, suas remessas para comercialização na Zona Franca de Manaus gozam de isenção de ICMS.

O nobre autuante sugeriu os processos 099390/2005-7 e 040269/2008-0 fossem reunidos ao presente processo, por se tratar da mesma matéria e serem referentes ao mesmo sujeito passivo, a fim de evitar decisões contraditórias. Embora a conexão seja admissível em função da regência do CPC, o RPAF é silente nesse sentido, e por isso deixei de atender ao pleito na fase de instrução.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **110526.0044/08-6**, lavrado contra **BRASFRUT FRUTOS DO BRASIL LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de junho de 2009

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA