



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2024.0000508472

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1052321-64.2022.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante --- LTDA, é apelado ESTADO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 3ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Deram provimento ao recurso, nos termos que constarão do acórdão. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores KLEBER LEYSER DE AQUINO (Presidente sem voto), MARREY UINT E CAMARGO PEREIRA.

São Paulo, 10 de junho de 2024.

JOSÉ LUIZ GAVIÃO DE ALMEIDA

Relator(a)

Assinatura Eletrônica

APELAÇÃO Nº 1052321-64.2022.8.26.0053

Comarca de **São Paulo**

APELANTE --- - --- Ltda.

APELADO Estado de São Paulo

Voto nº 53566

Apelação - Ação declaratória de nulidade de lançamentos tributários c/c inexistência de relação jurídico tributária ICMS Pretensão à anulação do AIIM nº 4125264-0 em razão de isenção pela comercialização de frutas in natura Preliminar de cerceamento de defesa afastada Acondicionamento em caixas de papelão e redes plásticas, bem como colocação de etiqueta, que não alteram a natureza do produto, nem configuram processo de industrialização - Isenção configurada - Anulação do AIIM que se impõe Sentença reformada Recurso provido.

Trata-se de ação declaratória de nulidade de lançamentos



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

tributários cumulada com inexistência de relação jurídico tributária ajuizada por --- --
-- **Ltda.** contra ato o **Estado de São Paulo**. Diz a inicial que a autora tem como atividades a produção e o comércio atacadista de laranjas, produção de mudas em viveiro, importação de produtos para consumo próprio transporte rodoviário de cargas e prestação de serviços de beneficiamento de frutas. Sustentou que a comercialização de laranjas, tangerinas e limão lhe confere isenção, nos termos do artigo 36, do Anexo I, do RICMS. Apontou que foi autuada em 2019 através do AIIM nº 4125264-0, sendo exigido o pagamento de ICMS no valor de R\$ 18.750.452,65, com base na Decisão Normativa CAT nº 16, de 04/11/2009. Ponderou que seus produtos não passam por processo de industrialização, já que são submetidos à seleção, higienização e embalagem, mas apenas para garantir que não se deteriorem até que estejam no seu destino final. Aduziu que o RICMS não faz qualquer distinção (para fins isentivos) entre produtos *in natura* “sujos” e produtos *in natura*, limpos e embalados. Defendeu que as frutas

2

não passam por processo de aperfeiçoamento, ocorrendo apenas a apropriação para o consumo. Afirmou que o fato da laranja ser acondicionada em caixas de papelão, embalagem plástica ou rede não modifica o estado *in natura* dela, sendo irrelevante também a quantidade comercializada. Disse que suas etiquetas não possuem conteúdo promocional, mas meramente informativo, como exige a legislação. Requereu a anulação do AIIM nº 4125264-0, bem como o reconhecimento do direito à isenção do ICMS na operação de comercialização com frutos cítricos *in natura* selecionados, lavados, beneficiados na forma da lei e embalados.

A tutela antecipada foi indeferida (fl. 84).

Citada, a Fesp contestou (fls. 91/105), alegando que a isenção prevista no artigo 36 do Anexo I do RICMS se restringe à produtos *in natura*, sem ter se submetido a nenhum processo de industrialização, ainda, que tenham sido submetidos a resfriamento, congelamento, secagem natural, acondicionamento rudimentar (tais como os tradicionais engradados de plástico ou madeira usados para o transporte de produtos hortifrutigranjeiros) ou que, para ser comercializado, dependam necessariamente de beneficiamento ou acondicionamento (como as usuais embalagens de uvas, morangos, lichias, caquis ou figos). Sustentou que, no caso da



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

autora, as frutas são acondicionadas em embalagens a vácuo que não se prestam unicamente ao transporte e acondicionamento rudimentar, mas agregam valor aos produtos. Apontou que, nos termos da Decisão Normativa CAT nº 16, de 04/11/2009, o produto em estado natural se torna industrializado quando sua embalagem não se destina unicamente ao transporte da mercadoria, seja pela aposição da marca ou pela praticidade que traz ao consumidor final. Ponderou que a autora não se limitou à higienização e conservação das frutas, mas adotou procedimentos próprios da indústria, como o branqueamento, o que afasta a caracterização de produto *in natura*. Aduziu que os produtos são higienizados, escaldados (branqueamento), cortados de várias formas (em pedaços, cubos, rodela ou palitos), picados, triturados, moídos, misturados e embalados de tal forma a facilitar e aperfeiçoar a utilização dos produtos pelos clientes, modificando, também, a sua apresentação, enquadrando-se como industrialização e afastando a isenção. Defendeu que os vegetais importados não gozam de isenção. Afirmou a regularidade

3

do AIIM.

Réplica às fls. 119/134.

A ação foi julgada improcedente (fls. 149/153) pela Juíza *Dra. Larissa Kruger Vatzco*. Sucumbente, a autora foi condenada ao pagamento das custas, das despesas processuais e dos honorários advocatícios, fixados em 10% sobre o valor da causa, observados os percentuais mínimos previstos no artigo 85, §3º, do CPC.

Insatisfeita, apela a autora (fls. 158/190), alegando, preliminarmente, cerceamento de defesa. No mérito, sustenta que a controvérsia reside na caracterização do processo como industrializado em razão do uso de embalagem com logomarca e etiqueta. Aponta que a mercadoria não passa por qualquer transformação bioquímica, permanecendo como produto *in natura*. Pondera que sua embalagem não agrega valor, nem traz beneficiamento à mercadoria que comercializa, servindo apenas para facilitar o armazenamento e transporte. Aduz que a marcação ou rotulagem se presta, exclusivamente, ao atendimento do dever de informação ao consumidor. Defende que não comercializa vegetais branqueados e congelados, mas apenas frutos cítricos *in natura*, além de não serem importados, mas nacionais. Afirma



PODER JUDICIÁRIO
 TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

que a Fesp alega questões estranhas ao constatado no AIIM. Diz que não utiliza embalagem à vácuo para a comercialização de frutas. Argumenta que deve ser observado o princípio da legalidade. Alega que a venda em embalagem que comporta maior quantidade não altera o produto, nem traz uma experiência melhorada de compra ao consumidor.

Recurso tempestivo e contrariado às fls. 197/203.

É o relatório.

A autora alega preliminarmente a ocorrência de cerceamento de defesa, uma vez que não foi oportunizada a realização de perícia para comprovar que os itens comercializados são realmente laranjas e demais cítricos e não passam por congelamento nem tampouco branqueamento como afirmado pela Fesp na contestação, bem como que o beneficiamento e o embalamento realizados atendem os critérios legais permitidos para a continuidade do benefício da isenção.

4

Entretanto, o cerceamento não pode ser reconhecido, pois as provas produzidas nos autos se mostraram suficientes para que o juiz pudesse analisar os fatos apresentados na inicial e impugnados, formando a sua convicção.

De fato, a decisão de proferir julgamento antecipado se mostrou acertada, pois embora a Fesp afirme em sua contestação que os produtos comercializados são higienizados, escaldados (branqueamento), cortados de várias formas (em pedaços, cubos, rodela ou palitos), picados, triturados, moídos, misturados, embalados e importados, tal alegação não condiz com o descrito no AIIM nº 4125264-0, objeto da demanda.

A discrepância entre as razões que levaram à autuação da autora e as alegações feitas pela Fesp em sua contestação são evidentes, podendo ser constatadas sem a realização de perícia técnica.

Assim, os documentos juntados aos autos são suficientes para a análise da questão controvertida, mostrando-se desnecessária a realização de perícia técnica.

Superada a preliminar, passa-se ao mérito.



PODER JUDICIÁRIO
 TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Depreende-se dos autos que a autora foi autuada (AIIM nº 4.125.264-0) pelo não pagamento de ICMS no montante de R\$ 11.580,171,25 no período de 01/01/2015 a 31/12/2017, decorrente da comercialização de frutas cítricas que passaram por processo de industrialização no seu acondicionamento, nos seguintes termos:

“2. Segundo a Resposta à Notificação (Anexo III do AIIM), “A empresa --- tem como atividade principal a venda de laranja, para tanto antes de ser comercializada esta passa por um processo de beneficiamento (seleção, lavagem e embalagem), o destino final da fruta é o chamado 'consumo de mesa', são as frutas que o consumidor encontra a venda nos supermercados, feiras, etc..., os clientes da --- são os grandes atacadistas de hortifrutigranjeiros ou Empresas Comerciais varejistas (supermercados e afins)”.

3. O produto principal do contribuinte é a laranja, embora comercialize frutas cítricas em geral (mexerica, ponkan,

5

tangerina etc). Esses produtos são isentos se vendidos em natura (Art. 36 do Anexo I).

4. Contudo, há saídas de produtos do contribuinte em caixas de papelão e sacos de rede de fracionamento em dúzia, levando aposto a logomarca impressa ou em etiquetas (Anexo II do AIIM).

5. Segundo a Decisão Normativa CAT nº 16/2009, o acondicionamento em embalagem de apresentação “não se prestam unicamente ao transporte e acondicionamento rudimentar dos produtos. Ao contrário, agregam-lhes valor, seja pela aposição da marca comercial, seja pela praticidade que confere aos produtos” (...) “De modo que a isenção prevista no artigo 36 do Anexo I do referido regulamento não se aplicam as operações com esses produtos, pois tanto os produtos hortifrutigranjeiros submetidos ao branqueamento como aqueles cortados, descascados ou cuja embalagem não seja estritamente necessária à sua comercialização (embalagem de apresentação) caracterizar-se-iam como produtos resultantes de industrialização, seja por beneficiamento ou por acondicionamento”.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

6. De acordo com a norma interpretativa supracitada, o produto em estado natural torna-se industrializado quando sua embalagem não se destina unicamente ao transporte da mercadoria (Artigo 4º, inciso III do RICMS).

(...)

8. A industrialização e a individualização aperfeiçoou o produto, tornando-a marca que agrega valor ao preço e à venda, conforme se observa no anúncio de venda do produto pela internet (Anexo II do AIIM).

9. Assim, como industrializador, a entrada de frutas frescas no estabelecimento não dá direito a crédito e é tributado na saída.

12. Corroborando o entendimento, a Lei 16.887/2018 isentou o setor de hortifrúti que industrializa frutas frescas a partir de 1º de janeiro de 2019, o que evidencia a intenção do legislador em não isentar tais produtos anteriormente. Como a lei nova somente abarca situações futuras, a melhor hermenêutica é

6

aplicar a Decisão Normativa 16/2009 até o advento da Lei Isentiva, já que as isenções são interpretadas de maneira restritiva (Art. 111 do CTN).

13. Também reforça a interpretação o fato de o contribuinte se creditar das caixas e etiquetas com a logomarca da empresa (Anexo IV do AIIM). As caixas sem logomarca, unicamente para transporte, não dão direito ao crédito. Já o “acondicionamento para apresentação final ou apresentação comercial do novo produto” poderão ser apropriados os respectivos créditos (Decisão normativa CAT 01/2001, item 3.1 “insumos”).

14. O contribuinte comercializa também com caixas retornáveis, o que caracteriza a isenção. Assim, não foram consideradas as operações com entrada e saída de vasilhames retornáveis (CFOP 1921 e 5921) Anexo V do AIIM.”

Alega a autora que sua mercadoria não passa por qualquer



PODER JUDICIÁRIO
 TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

transformação bioquímica, permanecendo como produto *in natura*, mesmo após o uso de embalagem com logomarca e etiqueta.

Cinge-se a controvérsia em saber se a comercialização de frutas realizada pela autora goza de isenção quanto ao pagamento de ICMS concedida pelo Regulamento do ICMS/SP, em razão da sua natureza *in natura*, nos termos do artigo 8º do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, aprovado pelo Decreto 45.490/2000, cujo respectivo Anexo I, em seu artigo 36, declara como isentas do imposto as operações e as prestações nele indicadas.

O art. 8º do RICMS/SP prevê a isenção do imposto para as operações e as prestações indicadas no Anexo I. Este, por sua vez, em seu artigo 36, trata de produtos hortifrutigranjeiros, (incisos I a XIII do art. 36), regulamentando a isenção de que estes gozam, exceto quando destinados à industrialização.

Por sua vez, o art. 4º do RICMS, em seus incisos I e III, respectivamente, esclarece o significado de industrialização e conceitua o denominado estado *in natura*:

"Artigo 4º. Para efeito de aplicação da legislação do imposto, considera-se (Convênio SINIEF-6/89, art. 17, § 6.º, na redação

7

do Convênio ICMS-125/89, cláusula primeira, I, e Convênio AE-17/72, cláusula primeira, parágrafo único): I - 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 a) a que, executada sobre matéria prima ou produto intermediário, resulte na obtenção de espécie nova (transformação); b) que importe em modificação, aperfeiçoamento ou, de qualquer forma, alteração do funcionamento, da utilização, do acabamento ou da aparência do produto (beneficiamento); c) que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem); d) a que importe em alteração da apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem aplicada destinar-se apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); e) a que, executada sobre o produto usado ou partes remanescentes de produto deteriorado ou inutilizado, o renove ou restaure para



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

utilização (renovação ou recondicionamento); (...) III - em estado natural, o produto tal como se encontra na natureza, que não tenha sido submetido a nenhum processo de industrialização referido no inciso I, não perdendo essa condição o que apenas tiver sido submetido a resfriamento, congelamento, secagem natural, acondicionamento rudimentar ou que, para ser comercializado, dependa necessariamente de beneficiamento ou acondicionamento.”

Os produtos sujeitos tão somente a resfriamento, congelamento, secagem natural, acondicionamento rudimentar, acondicionados ou reacondicionados não sofrem, em tese, processo de industrialização, já que não perdem a característica de produtos *in natura*.

No caso em voga, inequívoco que os produtos comercializados pela autora mantêm a característica de fruta *in natura*, já que foram submetidos a mero processo de seleção, lavagem e embalagem, que não modificou a natureza ou a finalidade e nem aperfeiçoou para o consumo. O fato do produto se encontrar lavado e embalado não desnatura seu “estado natural” para fins do benefício, pois não interfere nas características das frutas, mas apenas favorecem a logística e o aumento

8

do período de consumo, sem que isso caracterize aperfeiçoamento.

Em outras palavras, o uso de caixas de papelão e sacos de rede de fracionamento em dúzia, bem como de etiquetas com logomarca, não caracteriza industrialização, sendo clara a intenção de facilitar o transporte e distribuição do produto, não trazendo qualquer alteração que agregue valor à mercadoria.

Não há dúvida de que as laranjas condicionadas em dúzias dentro de um saco de rede de plástico são iguais àquelas vendidas por unidade.

Insta consignar que a definição de acondicionamento rudimentar não está relacionado à quantidade suportada na embalagem, mas sim ao produto que é usado para embalar.

Considerando que no caso dos autos a autora se vale de caixa de papelão e rede de plástico, não há como deixar de reconhecer o acondicionamento rudimentar.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Também não há a chamada embalagem de apresentação, visto que o uso de caixa de papelão e rede plástica se dá apenas para facilitar a comercialização da mercadoria em maiores quantidades.

Quanto à etiqueta colocada, é possível verificar que esta contém apenas a descrição do produto e se presta ao atendimento do dever de informação do consumidor, sem agregar qualquer aprimoramento ou valor comercial às frutas.

Portanto, é o caso de reconhecer a isenção da autora e, conseqüentemente, a anulação do AIIM nº 4125264-0.

Nesse sentido já decidiu o Superior Tribunal de Justiça e este Egrégio Tribunal de Justiça:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPORTAÇÃO DE DIVERSOS ALIMENTOS IN NATURA CONGELADOS E EMBALADOS. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE - GATT. 1. Há muito é pacífico o entendimento segundo o qual se deve reconhecer a isenção de ICMS às

9

mercadorias importadas de Países signatários do General Agreement on Tariffs and Trade - GATT quando houver instituição de isenção tributária em favor de similares nacionais. Entendimento das Súmulas 575 do STF e 20 do STJ. 2. O processo físico de "branqueamento" necessário ao congelamento, o congelamento físico em si e a embalagem de alimentos in natura não retiram essa qualidade do alimento e não é suficiente para caracterizar um processo de industrialização, pois não alteram a natureza nem a apresentação do produto, mas tão somente permitem maior longevidade das qualidades próprias dos alimentos para fins de sua comercialização. 3. Hipótese em que, por ocasião do desembaraço aduaneiro dos alimentos in natura, congelados e embalados na França para que sejam exportados ao Brasil, não se deve exigir o recolhimento de ICMS, na hipótese de haver isenção tributária quanto a seus similares nacionais. 4. Agravo conhecido para negar provimento ao recurso especial.” (AREsp 851817 / SP, Ministro GURGEL DE FARIA, DJe 20/10/2016). Idem: (ICMS - PRODUTO IMPORTADO DE



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PAÍS SIGNATÁRIO DO GATT - ISENÇÃO). STJ - REsp 416077-SP, AgRg no Ag 527233-SP, REsp 434703- SP, REsp 63879-SP, REsp 38009-SP.

“AÇÃO ANULATÓRIA. ICMS. AIIM Nº 4.106.717-7 de 26-2-2018. Comercialização de hortifrutigranjeiros. Produtos submetidos a processo de corte, congelamento e condicionamento. Industrialização e produtos in natura. Isenção. Art. 36 do Anexo I do RICMS. _ ICMS. Isenção. Produto 'in natura'. Industrialização. Os art. 8º e art. 36 do Anexo I do DE nº 45.490/00 isentam do ICMS as operações com hortifrutigranjeiros quando em estado natural, exceto se destinados à industrialização. Os produtos submetidos ao processo de congelamento, com prévio branqueamento, corte e acondicionados em embalagens para transporte e comercialização não são produtos industrializados e permanecem no estado natural. Inteligência do art. 4º, I e III do RICMS-SP. Entendimento corroborado por pareceres técnicos expedidos por instituto de pesquisa e reforçado pela edição do DE nº 64.098/19. _ Improcedência. Recurso da autora provido em parte.” (Apelação nº 1000859-75.2019.8.26.0602, Relator(a): Torres de Carvalho, Comarca: Sorocaba, Órgão julgador: 10ª Câmara de Direito Público, Data do julgamento:

10

16/11/2020, Data de publicação: 16/11/2020).

Reforma-se, pois, a sentença, para anular o AIIM nº 4125264-0 diante do reconhecimento do direito de isenção da autora na comercialização de frutas *in natura*.

Diante da alteração do julgado, a Fesp fica condenada ao ressarcimento das custas e despesas processuais, bem como ao pagamento de honorários advocatícios, fixados, por equidade, em R\$ 30.000,00.

Ressalto que em relação aos honorários, ainda impera nos Tribunais Superiores duas orientações. Uma do Superior Tribunal de Justiça, com o Tema 1076. Noutra ponta há entendimento do Supremo Tribunal Federal em sentido inverso:

Órgão julgador: Tribunal Pleno

Relator(a): Min. ROSA WEBER



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Julgamento: 11/10/2021

Publicação: 21/10/2021

Ementa

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM EMBARGOS À EXECUÇÃO EM AÇÃO ORIGINÁRIA. GRATUIDADE DE JUSTIÇA. INDEFERIMENTO. HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA. FIXAÇÃO PELO MÉTODO DE EQUIDADE (ARTIGO 85, § 8º, DO CPC/2015). POSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. O não preenchimento dos pressupostos legais conduz ao indeferimento da gratuidade de Justiça. 2. A quantificação dos honorários de sucumbência é regida pelos vetores meritocráticos previstos nos incisos do § 2º do art. 85 do CPC/2015, entre os quais, o grau de zelo do profissional, o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido para o seu serviço. 3. Compete ao magistrado arbitrar os honorários pelo critério de equidade quando, pela aplicação tout court dos percentuais do art. 85, § 3º e § 5º, do CPC/2015, a fixação da sucumbência alcançar valores irrazoáveis, ínfimos ou

11

exacerbados (art. 85, § 8º, do CPC/2015) Precedentes. 4. Agravo regimental conhecido e não provido.”

A opção por uma delas, por isso, não justifica modificação do julgado para adoção de outra. Analogicamente, é a solução dada pela súmula 343 do Supremo Tribunal Federal para a ação rescisória.

Entre duas orientações diversas, uma do Superior Tribunal de Justiça e outra do Supremo Tribunal Federal, parece mais razoável caminhar no sentido daquela dada pelo Tribunal hierarquicamente superior.

Dessarte dá-se provimento ao recurso.

JOSÉ LUIZ GAVIÃO DE ALMEIDA

Relator

Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO