

A. I. Nº - 278987.1202/02-3  
AUTUADO - ITOGRASS AGRICOLA ALTA MOGIANA LTDA.  
AUTUANTE - ALMIR DE SANTANA ASSIS  
ORIGEM - INFRAZ BARREIRAS  
INTERNET - 22/04/2003

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0121-03/03**

**EMENTA:** ICMS. ISENÇÃO. INSUMOS AGROPECUÁRIOS. MUDAS DE PLANTAS. GRAMA. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO ISENTA. O benefício da isenção é aplicável a insumos utilizados nas atividades agropecuárias abrangidas pelo dispositivo isencional. Operações que destinem mudas de grama à atividade de jardinagem ou com fins meramente ornamentais, não estão amparadas pela isenção de que trata o art. 20 do RICMS/97. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração lavrado em 10/12/2002, exige ICMS de R\$ 158.977,75 em decorrência da falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Falta de recolhimento de ICMS pela comercialização interna, no Estado da Bahia, de grama destinada a paisagismo e jardinagem, não amparada pela isenção até 29/12/1999.

O autuado, tempestivamente ingressa com defesa, fls. 55 a 81 e impugna o Auto de Infração com os seguintes argumentos:

1. Destaca que a Itograss é uma empresa que se dedica há mais de vinte anos, ao plantio de mudas de grama, na forma de tapetes, valendo-se, para tanto, de tecnologia norte-americana, devidamente registrada no Ministério da Agricultura.
2. Ressalta que a atuação das empresas que compõem os canais de distribuição da Itograss, alcançam uma área geográfica extensa e submetem-se ao crivo de mais de 15 entes tributantes, o que torna razoável que tenham se deparado, em diversas oportunidades, com exigências tributárias que se mostraram inaceitáveis, diante da longa tradição que se estabeleceu, no plano legal, ao se beneficiar o comércio de tais mercadorias (mudas de grama) com a isenção tributária.
3. Que as mercadorias produzidas pelo autuado circulam livremente por grande parte dos Estados da Federação, sem que o ICMS tenha sido exigido, o que causa estranheza o constante questionamento da fiscalização deste Estado de exigir o ICMS, não só por se tratar de uma medida isolada, mas pelo fato de a isenção tributária encontrar-se contemplada em Convênios Estaduais (Cov. ICMS 60/89), que se sucederam no tempo.
4. Informa que em 19.11.98 encaminhou uma consulta ao órgão competente do Estado da Bahia, sendo surpreendida com a resposta apresentada, no Parecer GECOT nº 2013/98 – doc.06, mas

como essa iniciativa não impediu que a consulente fosse autuada, uma de suas distribuidoras (BahiaGrass Comércio de Grama Ltda), antecipou-se e propôs uma nova consulta tributária, em 26.07.99, calcada em elementos jurídicos que não haviam sido apreciados, até então, pela Fazenda Estadual.

5. Em decorrência das informações levadas à SEFAZ, e em razão de divergência de tratamento que estava sendo levado a efeito, em relação aos demais Estados signatários dos Convênios Estaduais, o Regulamento do ICMS, pouco tempo após, veio a ser alterado pelo Decreto nº 7.725/99, que fez constar entre as hipóteses de isenção, textualmente, as saídas, nas operações internas e interestaduais, de “mudas de plantas e plantas ornamentais” (art. 14, I, c).
6. No mérito, que no período alcançado pelo Auto de Infração, o próprio Regulamento do ICMS previa que eram isentas do aludido imposto “as operações internas com insumos agropecuários (...) nas saídas de mudas de plantas (art. 20, VIII). Diante desta redação, é nítido que todas as “saídas de mudas de plantas” são beneficiadas com o favor fiscal, sem nenhuma restrição e em quaisquer circunstâncias.
7. Assim, entende que ao contrário do que ocorreu no passado, o art. 20, VIII do Regulamento do ICMS não contemplava nenhuma condição para o gozo da isenção, e como não foi estipulada qualquer exigência adicional, não poderia o intérprete estabelecer obstáculos à fruição do benefício legalmente concedido, sob pena de desvirtuar a intenção original da norma, com evidente desrespeito ao art. 111, II do CTN que determina que a interpretação da isenção tributária deve ser restritiva.
8. Traz à colação decisão do STF, na qual esta mesma linha de orientação encontra acolhida.
9. Quanto ao conceito de insumos agropecuários, este não condiciona a sua aplicação a atividades agrícolas ou pecuárias. Primeiro, que o próprio dispositivo legal, quando adota a destinação de determinados insumos como condição para o gozo do benefício (RICMS, art. 20, § 1º), foi expresso e taxativo, exigindo que os insumos fossem “produzidos para uso na agricultura, pecuária, apicultura, aquicultura, avicultura, cunicultura, ranicultura e sericultura”, entre outras terminologias adotadas pelo mesmo diploma (RICMS art. 20, I, III, a, 3, IV etc.) Ora, como as normas legais não contemplam palavras supérfluas, deve-se concluir que, nas passagens em que não foi feita nenhuma ressalva quanto à destinação dos insumos, o benefício fiscal é incondicionado. Em segundo lugar, que a definição de insumos agrícolas é eminentemente técnica, e seu real significado somente pode ser revelado por profissionais especializados. De outro modo, embora as autoridades fiscais tenham competência para interpretar as leis tributárias, elas não podem, no exercício desta atividade, modificar as definições e os conceitos técnicos consagrados em outras áreas científicas, e a rigor, até mesmo o uso da analogia como instrumento de hermenêutica é limitado (CTN art. 108, § 1º).
10. Cita que a Consultoria Tributária da Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda de São Paulo, e a Delegacia Federal de Agricultura da Bahia, se manifestaram de modo favorável ao que expôs acima, pois à evidência, uma empresa não pode ser cadastrada no Ministério da Agricultura como produtora de mudas, submetendo-se aos padrões e regras existentes (cf. Portaria do Ministério da Agricultura nº 339/84), e não ser, simultaneamente, reconhecida como tal pelas Secretarias da Fazenda Estaduais, apenas porque a noção que estas têm sobre “mudas de grama” é distinta.
11. Avaliando a questão sobre este prisma, todos os laudos solicitados pelo autuado, bem como outros trabalhos e documentos a que teve acesso, são conclusivos no sentido de que “insumos agrícolas” designam, genericamente, os produtos que são empregados na agricultura. Também incluem as mudas de plantas (e as mudas de grama, em particular), na categoria de “insumos agrícolas”.

12. Com efeito, o art. 2º da Lei federal n. 6.507/97 define “mudas de plantas”: “todas as estruturas vegetais, de qualquer espécie ou tipo, provenientes de reprodução sexuada ou assexuada, e que tenham como finalidade a multiplicação de vegetais”. Assim, mudas de grama, são sempre consideradas “mudas de plantas”, sendo irrelevantes, para tanto, a idade ou o tamanho da planta, a forma adotada na comercialização, o seu emprego e/ou destinação.
13. Traz um histórico da relação entre “mudas de grama” e “insumos agrícolas”, ressaltando que a Coordenação da Administração Tributária de São Paulo fez constar da decisão Normativa CAT 02/88:

*“4 – Nesse compasso delineia esta Consultoria Tributária, quando reiteradamente, tem assim se pronunciado a respeito de “mudas de plantas” (art. 5º, inciso XI, alínea “e” do RICM):*

*“... a lei não faz qualquer distinção quanto a mudas de plantas, o que leva a concluir que a isenção é objetiva ratione materiae, alcançando, assim, mudas de plantas de qualquer natureza, inclusive florestais, floríferas, ornamentais, medicinais e outras, com a característica, porém, de serem destinadas ao plantio.”*

14. Destaca a decisão do Tribunal de Justiça do Paraná ao conceder Mandado de Segurança sobre o ICMS exigido sobre a produção e comércio de grama, fornecida aos compradores, de regra, sob a forma de “leivas”, isto é, pequenos tijolos de grama, e evoca decisões na esfera administrativa, especificamente no estado de São Paulo, sobre mudas de flores, mudas de plantas.
15. Lembra que no Estado da Bahia, o CONSEF, através da 4ª e 1ª JJF, já decidiram neste diapasão, oportunidade em que o Relator José Bezerra Lima Irmão, proferiu brilhante e lúcido voto, compartilhando com o justo entendimento da defendant, ao tempo em que o transcreve. Também traz o entendimento do Conselheiro Helcônio de Sousa Almeida, que ratifica a improcedência de Auto de Infração sobre a matéria, em decisão de 2ª instância deste Conselho.

O autuante presta informação fiscal, fl.142 e mantém o Auto de Infração.

## VOTO

No presente Auto de Infração, a questão central já foi amplamente debatida por este Conselho de Fazenda Estadual, que em vários processos, inclusive contra o autuado, analisou se as operações com grama destinadas a paisagismo e jardinagem, estariam ou não amparada com o benefício da isenção, a teor do art. 20, VIII do RICMS/97.

Cabe salientar que o período abrangido neste lançamento é de 31/01/1999 a 31/12/1999, e o dispositivo regulamentar que tratava da matéria expressamente determinava:

*Art. 20. De 24/06/92 até 30/09/97 e de 06/11/97 até 30/04/02, são isentas do ICMS as operações internas com **insumos agropecuários** (Convs, ICMS 36/92 e sucedâneos):*

*.....*

*VIII – nas saídas de mudas de plantas*

Portanto, o caput do artigo 20 do RICMS/97 estabelece como condição para a concessão do benefício da isenção que a destinação das mudas de plantas seja para aplicação como insumo agropecuário, e não para aplicação em atividades ornamentais, conforme entendimento do CONSEF à época dos fatos geradores.

Assim, à época dos fatos geradores, mudas e plantas não destinadas à atividade agropecuária não gozavam do benefício da isenção, situação que se modificou com o advento do Decreto nº 7.752 de 28/12/99, que acrescentou a alínea “c” ao inciso I, do art. 3º do RICMS/97 e cujos efeitos não podem retroagir, ao teor do art. 106 do CTN (Código Tributário Nacional).

Aliás, a este respeito, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, em recente julgamento de Recurso Voluntário (Acórdão CJF nº 2.729/00), interposto pelo recorrente em questão idêntica à presente, negou provimento ao mesmo, tendo a Conselheira Relatora Sandra Urânia Silva Andrade, manifestado brilhante voto, o qual, com a devida vênia, aqui o transcrevo por se adequar totalmente ao presente Auto de Infração, fundamentação esta que acolho e considero como parte integrante deste voto:

#### ***“VOTO”***

*Efetivamente, de logo devemos destacar a correção da Decisão Recorrida, visto que tal matéria já foi objeto de nossa análise em outros Autos de Infração lavrados contra o recorrente sobre o mesmo tema, e onde discorremos nossa tese de que as mudas de grama destinadas à jardinagem ou utilizadas com fins meramente ornamentais, não estão amparadas pelo benefício fiscal da isenção de que trata o art. 20 do RICMS/97, tese esta que aqui voltamos a discorrer.*

*De fato, as chamadas isenções objetivas visam alcançar o produto, já as subjetivas alcançam determinadas atividades, circunstâncias ou segmentos, como as isenções nas operações de saídas de mercadorias em situações de calamidade pública. Outras isenções são mistas, alcançam tanto o produto como a atividade, como as importações de máquinas e equipamentos importados por empresa industrial para o seu ativo. A isenção dos produtos elencados no art. 20 está classificada nesta última categoria. Alcançam não só o produto, mas o segmento de atividade rural, ou melhor, a atividade agropecuária e as demais ligadas ao campo. Há uma vinculação indissociável entre o produto e o seu emprego, ou seu destino.*

*Basta fazer uma leitura atenta do multicitado art. 20 para ver que todos os produtos elencados guardam fiel correlação com a atividade do campo. São insumos, fertilizantes, adubos, rações, sementes, todos ligados indissociavelmente à atividade do campo, inclusive o esterco animal, os embriões, os alevinos, os pintos de um dia e as mudas de plantas. É altamente ilógico, portanto, dizer que o legislador incluiu as mudas de planta no rol destes produtos, não querendo ligar sua destinação à atividade rural.*

*Efetivamente equivoca-se quem entende que a norma restringe o benefício apenas ao cultivo da terra ou dos animais. Este benefício a que nos reportamos encontrou lastro inicialmente no Convênio ICMS nº 36/92, e foi inserido no RICMS/89 através do inciso LXXXVII do art. 3º, e no seu § 22 dizia expressamente que o citado benefício fiscal também era outorgado aos produtos ali listados que se destinasse à apicultura, sericicultura, aquicultura, avicultura, cunicultura, ranicultura e sericicultura. Tal entendimento não mudou com os convênios posteriores, e nem com*

*o convênio que agora vigora, o Convênio nº 100/97, que praticamente repete a redação do primeiro. Portanto, efetivamente equivocada a assertiva de que o termo agricultura é restrito apenas ao cultivo da terra e de animais, como também equivocada, frise-se a assertiva de que o termo empregado pela legislação quis alcançar a jardinagem ou o cultivo de plantas ornamentais, pois muito embora este termo na sua acepção Lato Senso e até técnica permita entender que a jardinagem ou cultivo de plantas ornamentais esteja nele embutido, o legislador apenas quis alcançar aquelas atividades que expressamente nominou como também amparadas pelo benefício isencional. Esta é a questão central de toda a problemática aqui posta.*

*Assim, como visto, clarifica-se nossa afirmação de que a desoneração está ligada não só ao produto, mas ao fim a que ele se destina, e que deve estar dentro do contexto do benefício fiscal, que visou alcançar as atividades ligadas à terra, ao campo ou até mesmo ao mar, rios ou lagos, mas nominando expressamente quais dentre aquelas ligadas à acepção de agricultura, que estariam abrangidas pela isenção.*

*E faz sentido, visto que quis o legislador desonerar os produtos utilizados na atividade rural, produtos estes voltados para a alimentação humana e sua subsistência, e de grande expressão econômica, capaz de fixar melhor o homem ao campo, e desenvolver o país, não desmerecendo a arte do cultivo de plantas ornamentais, que embora também seja atividade de cunho econômico, não alcança a relevância que têm as demais abrigadas pela isenção. Esta é a interpretação a ser dada à norma em epígrafe, e esta interpretação de natureza teleológica é efetivamente a correta.*

*Portanto, os Pareceres citados pelo recorrente, emitidos por órgãos técnicos, que afirmam ser a muda de grama insumo agropecuário, não a socorrem, pois não alcançados pelo benefício isencional a atividade de jardinagem onde são utilizados. Ressaltando que tais “Pareceres” não podem ser opostos à Fazenda Pública com o fito de afastar hipótese de incidência do imposto, o que não deve ser desconhecido pelos patronos da empresa, por norma elementar de direito tributário.*

*A isenção que gozava especificamente as mudas de plantas ornamentais ainda à época do antigo ICM foi revogada, o que demonstra de maneira irrefutável que o benefício isencional do Convênio nº 100/97, originário do Convênio nº 36/92, não alcança as mudas de plantas utilizadas para tal fim. Como visto, qual a lógica de uma norma de destinação claramente econômica beneficiar plantas de natureza eminentemente ornamental?. Dizer que quis o legislador isentar mudas de grama destinadas a jardins, praças, campo de futebol é negar toda uma lógica interpretativa deste benefício fiscal, efetuando uma interpretação divorciada totalmente do pretendido pelo legislador.*

*Ressalve-se, por outro lado, que a empresario autuado já havia formulado consulta a Diretoria de Tributação, obtendo resposta – Parecer GECOT nº 2013/98 - no sentido de que seu produto efetivamente não gozava de isenção, quando destinada a utilização em jardinagem, ou com fins ornamentais. Entretanto, continuou a proceder de forma diversa, contrariando o disposto na legislação e na resposta à consulta por ela mesma formulada, o que demonstra o desprezo do autuado à legislação.*

*Quanto à resposta do fisco paulista ou do TIT, vale aqui lembrar que cabem aos Estados legislarem sobre o ICMS dentro da sua esfera de competência territorial, não estando o Estado da Bahia obrigado aceitar a interpretação dada por outra Unidade da Federação sobre o tema.*

*No que toca à argumentação trazida pela defesa de que o convênio, norma inferior, não poderia ferir lei complementar, norma superior, obviamente que não, e nenhum iniciante no estudo do Direito tem dúvida disto, mas os patronos da empresa distorcem a questão da vigência ou não da LC nº 04/69.*

*Com o novo sistema tributário nacional erigido pela Constituição de 1988, todos os incentivos fiscais concedidos seriam revogados se não reconfirmados no prazo de até 02 anos, contados a partir da data de promulgação da Carta Magna – vide art. 41, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Com o fim das chamadas isenções heterônimas pela CF/88, ou seja, aquelas concedidas pela União alcançando impostos estaduais e municipais – e que eram concedidas mediante Lei Complementar, com fulcro na CF anterior - os benefícios fiscais do ICMS passaram a ser concedidos pelos próprios Estados, unicamente, mediante convênios celebrados para tal fim, e com observância das regras da LC nº 24/75.*

*Portanto, revogada tacitamente qualquer lei que dispusesse de forma contrária a esta norma, e a própria Carta de 1988 determina expressamente no art. 34, das ADCT que vigente o novo sistema tributário nacional, assegura-se a legislação anterior, desde que não seja a mesma incompatível com ele. Sendo a isenção concedida pela LC nº 04/69 incompatível com as novas regras constitucionais, revogada está, portanto, e de forma irrefutável.*

*Assim, não mais pode se entender vigente a referida LC nº 04/69, e ainda que, por absurdo, se considerasse como tal, a mesma também restringia o benefício à destinação na agricultura, evidentemente com a mesma destinação econômica dada pela atual legislação, por nós já comentado acima.*

*Por último, o Parecer da GECOT de nº 056/00 também não socorre o recorrente, visto que nele o que está sendo dito, e isto de forma expressa e cristalina, é que as mudas de grama gozam do benefício da isenção contido no art. 14, I, “a”, do RICMS, a partir da Alteração de nº 14 a este diploma regulamentar, precedida mediante a edição do Decreto nº 7725, de 28.12.99.*

*Aliás é oportuno que se coloque que esta empresa, como outras do setor, apresentou pleito ao Secretário da Fazenda para que fosse concedida desoneração do ICMS do citado produto, e em atendimento a seu pleito, motivado por critérios de conveniência e oportunidade, esta Administração Fazendária Baiana alterou o RICMS e incluiu, através do citado Decreto, um novo dispositivo no capítulo da isenção, estendendo este benefício às operações com mudas de grama, mas vejam que totalmente dissociado do benefício concedido aos insumos agropecuários constantes de outro dispositivo regulamentar – o art. 20 - este com base nos convênios já referidos, numa demonstração inequívoca de que visou o Estado a concessão da isenção tão somente por política fiscal, visto que efetivamente não se*

*revestem as mudas de grama utilizadas para jardinagem como insumo agropecuários sujeitos ao benefício do art. 20.*

*Assim, diante do tanto aqui exposto, somos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso, para manter a Decisão Recorrida.”*

Portanto, como a mercadoria comercializada não é insumo agropecuário, logo não há como ser-lhe concedida a isenção prevista no art. 20, VIII do RICMS/97.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 278987.1202/02-3, lavrado contra **ITOGRASS AGRICOLA ALTA MOGIANA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 158.977,75**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de abril de 2003.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÉA - JULGADOR