

PROCESSO - A. I. Nº 108880.0202/08-1
RECORRENTE - FERTILIZANTES HERINGER S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0073-02/09
ORIGEM - INFAZ INDÚSTRIA
INTERNET - 09/07/2010

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0175-12/10

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. “URÉIA”. As dicções dos textos normativos, constantes na legislação tributária estadual, não permitem outra interpretação, senão a de que as operações de saídas interestaduais de “uréia”, tanto para uso na agricultura como na pecuária, estão albergadas pela redução da base de cálculo de 30% e não de 60%. Infrações 2 e 4 subsistentes. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, inconformado com a Decisão de 1ª Instância deste CONSEF, com base no art. 169, I, “b”, do citado Regulamento.

O Auto de Infração, lavrado em 26/06/2008, exige imposto detectado através de cinco infrações à legislação tributária deste Estado. No seu Recurso Voluntário, a empresa somente se insurge contra a Decisão prolatada pela 2ª JJF (Acórdão JJF Nº 0073-02/09) em relação às infrações apontadas como 02 e 04 que são as seguintes:

Infração 02 – a empresa deixou de recolher o ICMS no(s) prazo(s) regulamentar (es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. ICMS no valor de R\$152.637,51, multa de 50%, relativo aos meses de maio a novembro de 2004 e janeiro a novembro de 2005. Consta que a empresa comercializou o produto (uréia pecuária) nas operações interestaduais com redução da base de cálculo de 60% em vez de 30%, infringindo o disposto no art. 79 - inc. II do RICMS/BA;

Infração 04 – recolheu a menos o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. ICMS no valor de R\$ 9.337,47, multa de 60%, relativo aos meses de março abril de 2004. Consta que a empresa comercializou o produto (uréia pecuária) nas operações interestaduais com redução da base de cálculo de 60% ao invés de 30%, infringindo o disposto no art. 79 - inc. 11 do RICMS/BA que diz: nas saídas interestaduais dos produtos relacionados no inciso XI do art. 20, a partir de 06/11/97, enquanto perdurar o benefício ali previsto, desde que atendidas as condições estabelecidas no referido artigo, calculando-se a redução em 30% (Conv. ICMS 100/97).

Após analisar as peças processuais, a 1ª Instância deste Colegiado prolatou a seguinte Decisão em relação às infrações 2 e 4:

O autuado acata as infrações 01, 03 e 05, e impugna os lançamentos das infrações 02 e 04. Argumenta que o produto, alvo da exigência, é “uréia pecuária” que é insumo utilizado na alimentação animal e, justamente por isso, é um produto inserido no rol do inc. III, do art. 20, do Regulamento do ICMS. Alega tratar-se de insumo destinado ao uso na pecuária, portanto, cabe o benefício da redução de 60% da base de cálculo, para efeito de pagamento do imposto.

Apesar da defesa bem articulada, alinhada pelo impugnante, descendo ao produto que consta das notas fiscais por ele emitidas, chamado “Uréia Pecuária”, quanto à interpretação dos textos normativos que concedem o presente benefício,

Cabe destacar que os benefícios fiscais têm fixado seus limites interpretativos no leito normativo do inciso II do art. 111 do CTN, que, por sua vez, prevê a hermenêutica restritiva. A inteligência dessa regra geral busca proteger o ente tributante, exatamente, da ampliação do campo de concessão dos benefícios fiscais previstos, não albergando, assim, no caso do ICMS, operações ou mercadorias que o Estado não intencionou que fossem alcançados.

Verifico que o RICMS/BA contempla uma específica previsão de redução da base de cálculo nas operações de saídas interestaduais da "uréia" tanto para uso na agricultura como na pecuária, conforme disposto no art. 79, inc. II, c/c o art. 20, XI, alínea "c".

Art. 79. É reduzida a base de cálculo das operações com insumos agropecuários:

*...
II - nas saídas interestaduais dos produtos relacionados no inciso XI do art. 20, a partir de 06/11/97, enquanto perdurar o benefício ali previsto, desde que atendidas as condições estabelecidas no referido artigo, calculando-se a redução em 30% (Conv. ICMS 100/97).*

O art. 20, XI, alínea "c" do RICMS, por sua vez, contempla em seu texto normativo, in verbis:

Art. 20. De 24/06/92 até 30/09/97 e de 06/11/97 até 31/07/08, são isentas do ICMS as operações internas com os seguintes insumos agropecuários (Com. ICMS 100/97):

XI - nas saídas dos seguintes produtos:

*...
c) amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (monoamônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples ou compostos, fertilizantes e DL metionina e seus análogos, quando produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a aplicação do benefício quando dada ao produto destinação diversa.*

Vale ressaltar, que tal benefício fiscal tem seu fundamento de validade no Convênio ICMS nº 100/97. Tal convênio traz uma previsão específica para a saída interestadual da uréia, conforme o disposto em sua Cláusula segunda inc. III, in verbis:

Cláusula segunda - Fica reduzida em 30% (trinta por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos seguintes produtos:

III - amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (monoamônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos, fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa. (grifo nosso).

Fica evidente que a uréia, bem como os demais produtos alinhados no inciso III da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 100/97, devem, para alcançar tal benefício, ser destinados ao uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa.

Ora, se o autuado alega que a uréia por ele vendida é para ração animal, está, assim, contemplado no texto normativo, acima alinhado, restando, portanto, a redução da base de cálculo de apenas 30%.

Certo é que as dicções dos textos normativos constantes do art. 79, inc. II, c/c o art. 20, XI, alínea "c" do RICMS/BA e o inciso III da Cláusula Segunda do Convênio ICMS, nº 100/97, não permitem outra interpretação, senão a de que as operações de saídas interestaduais de "uréia", tanto para uso na agricultura como na pecuária, estão albergadas pela redução da base de cálculo de 30% e não de 60%.

Assim, concluo pela manutenção do crédito tributário exigido, mediante o presente Auto de Infração, vez que o autuado reconhece as infrações 01, 03 e 05, bem como centraliza seu combate na exigência do aludido benefício, quanto às infrações impugnadas 02 e 04, as quais (impugnações) não foram acolhidas, conforme os argumentos já assinalados.

Isso posto, voto pela PROCÉDENCIA do Auto de Infração."

Irresignado com a Decisão prolatada, a empresa apresenta Recurso Voluntário (fls. 680/687).

Dizendo ser pessoa jurídica que se dedica à industrialização e comercialização de adubos, fertilizantes e demais produtos destinados ao uso agrícola e pecuário, descreve as infrações motivadoras do Recurso interposto. Afirma que não obstante sua clara e motivada exposição dos fatos e da legalidade de seu procedimento, a JJF proferiu acó RICMS/BA, pois desconsiderou disposição específica a respeito da levando em consideração disposição genérica, que não poderia ser :

Ressalta de que recolheu devidamente o ICMS, considerando o benefício de redução da base de cálculo em 60% uma vez que sua situação enquadra-se perfeitamente nas disposições do RICMS/BA, em seu art. 20, III, “b”, item 3, c/c o art. 79, I, “a”. Entretanto, a tese da JF é de que os benefícios fiscais possuem limites interpretativos, fixado no inciso II, do art. 111, do Código Tributário Nacional, onde se impõe uma interpretação literal, desconsiderando o critério da especialidade.

Debatendo a questão do ponto de vista legal, ressalta que os dispositivos legais que devem ser observados para a questão são os artigos 20 e 79, com seus respectivos incisos do RICMS/BA. Transcrevendo as determinações do art. 20, inciso III, “b”, item 3 do RICMS/BA grifando as palavras “suplementos” diz que o referido texto legal como versa sobre a isenção do ICMS em operações internas, isoladamente, não se aplica ao caso em questão. Assim, fundamental se dar ênfase ao art. 79, I, “a”, do mesmo diploma, que transcreve, observando de que para fins de aplicação do benefício previsto, necessário se faz observar, além das datas estabelecidas na norma regulamentar, as condições nelas estabelecidas, as transcrevendo. E sendo satisfeitos todos estes requisitos, inevitável ter direito do benefício da redução de benefício prevista pelo art. 79, I, “a”, do RICMS/BA. No entanto, restava explicar as razões que o levam a entender ter direito de redução da base de cálculo em 60% e não de 30% como entendeu o fisco estadual. Ressalta de que a divergência instaurou-se sobre a escolha entre qual inciso do art. 79 deveria incidir no caso em tela, uma vez que o inciso XI do art. 20, que importaria em um benefício de 30%, menciona a substância URÉIA, ao passo que o inciso III, com previsão de benefício de 60%, se refere a substâncias atinentes à alimentação animal, isto é: “rações para animais, concentrados, **suplementos** [...]”. Assim, passa a esclarecer correta definição da substância comercializada.

Com o título “Da uréia pecuária, enquanto suplemento alimentar de animais – Ocorrência da hipótese prevista no art. 79, inc. I, c/c o art. 20, inc. III, alínea “b”, item 3, do RICMS/BA”, inicialmente frisa de que a uréia pecuária é insumo utilizado na alimentação de bovinos, possuindo alto valor protéico, constituindo, sobretudo, **suplemento alimentar** dos ruminantes e se distingue da uréia agrícola. Informa que o próprio Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento faz tal distinção.

Em seguida, diz não negar que a substância denominada uréia é abrangida pelo inciso II, do art. 79, ou seja, a redução da base de cálculo é de 30%, posto que clara é a dicção legal. Entretanto, uma vez ressaltadas as distintas finalidades dos produtos enfocados, não seria mais aceitável em se incorrer em dúvida acerca das hipóteses de outorga dos benefícios tributários, já que a denominação de uma substância lhe é dada com base na sua natureza, finalidade e aplicação. Portanto, a uréia pecuária é, indubitavelmente, suplemento utilizado na alimentação de animais, e a interpretação literal imposta do art. 111, II, do CTN, nos força a entender pelo enquadramento da situação no art. 79, inciso I, “a”, c/c o art. 20, inciso III, “b”, item 3, do RICMS/BA.

Afora tais considerações afirma de que não se pode olvidar a prevalência do art. 20, inciso III, c/c o art. 79, inciso I, “a”, sobre o art. 20, inciso XI, “c”, c/c o art. 79, inciso II, todos do RICMS/BA, pelo critério da especialidade.

Definindo o que vem a ser o critério da especialidade, objetivando a sua aplicação no presente caso, ressalta que o *princípio da tipicidade fechada (ou da determinação) das normas tributárias, há de ser aplicado no caso de outorga de benefícios fiscais, inviabilizando o emprego de analogia ou discricionariedade por parte do Fisco, e contribuindo decisivamente para a segurança jurídica do contribuinte. A hermenêutica deverá, portanto, ater-se à hipótese de incidência mais específica.*

Requer o Provimento ao presente Recurso Voluntário e a reformar a Decisão recorrida, considerando-se insubsistente o Auto de Infração em lide.

A PGE/PROFIS emite Parecer (fl. 699/701), da lavra da Dra. Maria Jc pelo Não Provimento do Recurso Voluntário. Observa de que

devidamente tipificadas, alicerçadas na legislação tributária estadual e o lançamento atende a todos os requisitos descritos no art.39, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Sintetizando as razões recursais, não as aceita, uma vez que a substância comercializada pelo recorrente possui tratamento jurídico específico no Convênio ICMS 100/97 e no Regulamento do ICMS. Afirma de que tanto a uréia destinada à atividade agrícola como aquela destinada a atividade pecuária está expressamente subordinada aos termos estipulados no art. 79, inciso II, combinado com o art. 20, inciso XI, alínea "c", do RICMS/BA. Assim, existe previsão específica de 30% de redução de base de cálculo nas operações de saídas interestaduais da uréia tanto para uso na agricultura como para uso na pecuária.

Finalizando seu opinativo, diz que *não há como outorgar à substância uréia seja ela agrícola ou pecuária, tratamento jurídico diverso do estipulado de modo específico na legislação tributária vigente, sob pena de violação do método interpretativo restritivo, previsto no CTN para a hipótese de concessão de benefício fiscal.*

VOTO

As infrações 2 e 4 do presente Auto de Infração tratam da falta de recolhimento e recolhimento a menos do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. A empresa comercializou o produto “uréia pecuária” nas operações interestaduais com redução da base de cálculo de 60% em vez de 30%.

O principal argumento do recorrente é de que, como a uréia comercializada foi a “uréia pecuária”, que no seu entender é um suplemento para alimentação de animais, a norma regulamentar a ser aplicada é específica e prevê a redução da base de cálculo em 60%.

Diz, ainda, que, como o caso é de dúvida de interpretação da norma regulamentar, deveria ser observado o critério da especialidade do art. 20, inciso III, c/c o art. 79, inciso I, “a”, sobre o art. 20, inciso XI, “c”, c/c o art. 79, inciso II, todos do RICMS/BA, já que disposições legais com os mesmos critérios de hierarquia e tempo.

Inicialmente, ressalto de que diante da norma tributária vigente no País, somente posso me alinhar às colocações feitas pela JJF e pela PGE/PROFIS a respeito das limitações que se impõem aos benefícios fiscais, caso ora guerreado. O Estado, diante de circunstâncias e interesses da sua comunidade, pode e deve particularizar segmentos econômicos. No presente caso, visando incentivar a agricultura e pecuária, optou por reduzir a base de cálculo de determinados insumos, por eles utilizados, para baratear o custo de produção, ficando condicionado tal benefício ao cumprimento da norma estabelecida que deve ser interpretada literalmente, pois no caso, ela deve proteger o ente tributante para que tais benefícios não sejam ampliados a operações ou mercadorias que o Estado não pretendeu concedê-las. E esta situação resta expressamente especificada no art. 111, II, do Código Tributário Nacional – CTN. A matéria em combate encontra-se regida pelo Convênio ICMS 100/97, com ratificação nacional publicada no DOU de 21/11/97 pelo Ato COTEPE ICMS 17/97.

Convênios e Protocolos, no ordenamento jurídico nacional, são normas que devem ser cumpridas. O Código Tributário Nacional – CTN, em seu art. 100, inciso IV, determina que são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos os convênios que entre si celebram a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Indo além determina que através de convênios firmados entre os entes tributantes, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade, a legislação tributária de cada ente vigora fora dos respectivos territórios (art. 102). Por estas razões é que a Lei Estadual nº 7014/96 no seu art. 37, § 2º estabelece que:

Art. 37. As isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto soment conforme as disposições das leis complementares que tratem dessas matéri art. 150 e no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal

§ 2º O regulamento indicará as isenções, incentivos e benefícios vigentes, fazendo referência ao convênio que os instituiu.

Em assim sendo determina o Convênio ICMS 100/97:

Cláusula primeira Fica reduzida em 60% (sessenta por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos seguintes produtos:

III - rações para animais, concentrados, suplementos (grifo), aditivos, premix ou núcleo, fabricados pelas respectivas indústrias, devidamente registradas no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA, desde que:

.....

§ 2º Para efeito de aplicação de benefício previsto no inciso III, do caput desta cláusula entende-se por:

I - RAÇÃO ANIMAL, qualquer mistura de ingredientes capaz de suprir as necessidades nutritivas para manutenção, desenvolvimento e produtividade dos animais a que se destinam;

II - CONCENTRADO, a mistura de ingredientes que, adicionada a um ou mais elementos em proporção adequada e devidamente especificada pelo seu fabricante, constitua uma ração animal;

III - SUPLEMENTO, o ingrediente ou a mistura de ingredientes capaz de suprir a ração ou concentrado, em vitaminas, aminoácidos ou minerais, permitida a inclusão de aditivos.

Cláusula segunda Fica reduzida em 30% (trinta por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos seguintes produtos:

III - amônia, uréia (grifo), sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos, fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, **produzidos para uso na agricultura e na pecuária** (grifo), vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa.

Diante da dicção da norma acima exposta a uréia para uso na agricultura e/ou pecuária (motivadora da autuação) não pode ser interpretada como suplemento. O próprio Convênio a distingue expressamente, quer seja usada na agricultura e/ou pecuária. E a norma legal, tratando de benefício fiscal, deve ser interpretada literalmente.

Tais determinações, como não poderiam deixar de ser, foram recepcionadas pelo RICMS/BA nos seus art. 20 e 79, como a seguir transcritos e vigentes à época dos fatos geradores do imposto ora exigido

Art. 20. De 24/06/92 até 30/09/97 e de 06/11/97 até 30/04/08, são isentas do ICMS as operações internas com os seguintes insumos agropecuários (Conv. ICMS 100/97)

.....

III - rações para animais, concentrados, suplementos, aditivos, premix ou núcleo, fabricados pelas respectivas indústrias, devidamente registradas no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA, desde que:

.....

3 - os produtos se destinem exclusivamente ao uso na pecuária, apicultura, aquíicultura, avicultura, cunicultura, ranicultura e sericicultura;

.....

b) entende-se por:

1 - ração animal, qualquer mistura de ingredientes capaz de suprir as necessidades nutritivas para manutenção, desenvolvimento e produtividade dos animais a que se destine;

2 - concentrado, a mistura de ingredientes que, adicionada a um ou mais elementos em proporções adequadas e devidamente especificadas pelo seu fabricante, constitua uma ração animal;

3 - suplemento, o ingrediente ou a mistura de ingredientes capaz de suprir a ração ou concentrado, em vitaminas, aminoácidos ou minerais, permitida a inclusão de aditivos (Conv. ICMS 20/02);

XI - nas saídas dos seguintes produtos:

c) amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples ou compostos, fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, quando produzidos para uso na agricultura e na pecuária, desde que produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa.

Art. 79. É reduzida a base de cálculo das operações com insumos agropecuários:

...
II - nas saídas interestaduais dos produtos relacionados no inciso XI do art. 20, a partir de 06/11/97, enquanto perdurar o benefício ali previsto, desde que atendidas as condições estabelecidas no referido artigo, calculando-se a redução em 30% (Conv. ICMS 100/97).

Em sendo assim, existindo Convênio relativo à matéria em discussão e sendo este convênio base para as determinações emanadas do RICMS/BA, por força, inclusive, da Lei Estadual nº 7014/96, não posso comungar com o recorrente de que pode ser utilizado o critério da especialidade para que seja dada outra interpretação ao produto “uréia pecuária” como claramente prevê o Convênio ICMS 100/97 e a norma regulamentar, a incluindo nas determinações do art. 79, inciso I, “a” c/c com o art. 20, inciso III, “b”, item 3, do RICMS/BA ao invés do art. 79, inciso II c/c com o art. 20, inciso XI, “c”, da mesma norma regulamentar. Inclusive deve ser observado, neste caso, o princípio da estrita legalidade.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **108880.0202/08-1**, lavrado contra **FERTILIZANTES HERINGER S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$205.800,75**, acrescido das multas 50% sobre R\$152.637,51 e 60%, sobre R\$53.163,24, previstas no art. 42, incisos I, II, alíneas “a” e “f”, VII “a” e “b”, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de junho de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS