

**A. I. Nº** - 279196.0008/15-1  
**AUTUADO** - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS  
**AUTUANTE** - RICARDO TABCHOURY DE BARROS SANTOS e JOSÉ FRANCISCO SANTOS  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 23/05/2016

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0064-04/16**

**EMENTA:** ICMS. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO EM VALORES SUPERIORES AOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. SAÍDAS INTERESTADUAIS DE URÉIA – ADOTADA A REDUÇÃO DE 60%, E NÃO 30%. A uréia comercializada pelo sujeito passivo, alvo da presente exigência tributária, se trata de uréia pecuária especificada nos órgão de controle e registro do governo federal como “suplemento alimentar” conforme prova técnica juntada pela defesa. Considerada correta a redução de 60% aplicada pelo sujeito passivo. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 14/12/2015, exige ICMS no valor de R\$2.400.918,43 pelo fato da empresa ter recolhido a menos em razão da utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. Consta que a empresa comercializou o produto (uréia pecuária - produto denominado REFORCE N) nas operações interestaduais em valores superiores ao estabelecido na legislação vigente, quando utilizou, de forma equivocada, a redução prevista na Cláusula 1ª, II, do Convênio nº 100/97, ao invés da disposição contida na Cláusula 2ª, II do referido Convênio, recepcionado pelo RICMS vigente no seu art. 266, III.

Através de advogados, a empresa apresenta impugnação ao lançamento fiscal (fls. 70/75). Após demonstrar a tempestividade de sua defesa e transcrever a infração ora em questão, diz que os autuantes desconsideraram a natureza do produto comercializado e, por via reflexa, equivocaram-se acerca da legislação aplicável ao caso.

Informa ser uma sociedade de economia mista, sob controle da União com prazo de duração indeterminado, regida pelas normas da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976), tendo como objeto a pesquisa, a lavra, a refinação, o processamento, o comércio e o transporte de petróleo proveniente de poço, de xisto ou de outras rochas, de seus derivados, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, além das atividades vinculadas à energia, podendo promover a pesquisa, o desenvolvimento, a produção, o transporte, a distribuição e a comercialização de todas as formas de energia, bem como quaisquer outras atividades correlatas ou afins. Que a FAFEN é produtora de um suplemento alimentar para ruminantes (bovinos, caprinos, ovinos e bubalinos), denominado REFORCE N, conforme documento de Informação Técnica (doc. 03), cujo tratamento fiscal é previsto na Cláusula 1ª, inciso III, do Convênio ICMS 100/97, conforme transcreve.

Ressalta que a ficha técnica e o folder (doc. 04 e 05), indicam que o REFORCE N é uma espécie de suplemento alimentar, cuja natureza é confirmada pelo certificado de registro de produto nº BA-05194-10002, fornecido pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA, que o

caracteriza como uma espécie de “ADITIVO NUTRICIONAL” para a alimentação de animais (doc. 06).

Em assim sendo, aduz ser incorreta a premissa do fisco, no sentido de que o produto autuado corresponde à uréia utilizada como fertilizante, cujo tratamento tributário encontra-se previsto na Cláusula 2ª, inciso III, do Convênio nº 100/97, seja porque possui em sua composição outras substâncias além da uréia, seja em razão de os órgãos técnicos responsáveis, entre os quais o MAPA, reconhecerem-lhe a natureza de suplemento alimentar para animais.

Diz que a tese apresentada pela fiscalização já se encontra totalmente superada por este próprio CONSEF, que pacificou o conflito de interpretação entre as partes litigantes e decidiu, em autuação fiscal contra a Petrobras, ser improcedente a autuação. Traz aos autos as Ementas dos Acórdãos CJF nº 0092-12/06, JJF nº 0301-03/10 e JJF nº 0028-05/14.

Por tudo exposto, entende não ter havido qualquer infração fiscal, conseqüentemente, o Auto de Infração é improcedente, já que “*se trata de saída interestadual de suplemento alimentar animal em que a redução da base de cálculo aplicada pelo Contribuinte reputa-se legal e legítima*”.

Os autuantes prestam informação fiscal (fls. 124/126).

Inicialmente tratam da infração ao autuado imputada e, após, prestam as seguintes informações.

1. Dizem ser incorreta a afirmativa de que adotaram a premissa de que o produto autuado *corresponde à uréia utilizada como fertilizante, pois sempre* trataram o produto REFORCE N como “uréia para uso na pecuária”, que se encontra contemplada, expressamente, no inciso III da cláusula segunda do Convênio ICMS nº 100/97, conforme resta consignado à fl. 01 do Auto de Infração.
2. Pontuam a apresentação do impugnante dos Acórdãos deste CONSEF para corroborar a tese apresentada com base no inciso III da cláusula primeira do Convênio ICMS 100/97, conforme transcrevem.
3. Em relação ao produto em questão, que, a título de marca, a empresa o batizou com o nome comercial de REFORCE N, ela mesma assume, na ficha comercial de apresentação do produto (fl. 123 do presente processo), tratar-se da uréia para uso na pecuária, descrição essa que se subsume até mesmo literalmente ao quanto disposto no inciso III da cláusula segunda do Convênio ICMS 100/97, que prevê uma redução de base de cálculo de 30% (transcrito).
4. Que se o texto do inciso III da cláusula primeira do Convênio ICMS nº 100/97 apresenta palavras como “rações”, “concentrados”, “suplementos”, “aditivos”, esta não é a questão a se “*discutir se a uréia para utilização na pecuária (REFORCE N) produzida pela autuada se enquadra num desses substantivos coletivos acima*”.
5. Destacam como importante: “*Mesmo que a uréia em questão possa ser considerada, por exemplo, um suplemento, o simples fato de existir um dispositivo **específico** tratando **expressamente** do produto (o inciso III da cláusula segunda – que contempla a uréia para utilização na pecuária) afasta irrefutavelmente a possibilidade de aplicação do dispositivo genérico do inciso II da cláusula primeira, pelo critério da **PREVALÊNCIA DA NORMA ESPECIAL SOBRE A NORMA GERAL**.*”

E concluem:

*Não vemos, pois, como prosperar a alegação do contribuinte de que a subsunção do caso concreto se dá ao inciso III da cláusula primeira do Convênio ICMS 100/97 e não ao inciso III da cláusula segunda do Convênio ICMS 100/97 do mesmo diploma.*

*Tendo-nos manifestado fundamentadamente sobre cada aspecto da defesa, e considerando que esta não traz qualquer substrato capaz de elidir a autuação fiscal ou de apontar, de forma objetiva, qualquer vício, no auto de infração, que pudesse ensejar sua nulidade ou improcedência, somos pelo procedência total do Auto de Infração.*

## VOTO

A infração do presente Auto de Infração trata do recolhimento a menos do ICMS em razão da utilização indevida do benefício da redução de base de cálculo. A empresa comercializou o produto denominado REFORCE N nas operações interestaduais em valores superiores ao estabelecido na legislação vigente, momento em que utilizou o percentual de 60% de redução desta base de cálculo ao invés de 30%, conforme expresso na autuação.

A empresa argumenta de que o produto REFORCE N é um suplemento para alimentação de animais. Em assim sendo, a norma regulamentar a ser aplicada é específica e prevê a redução da base de cálculo em 60%.

Antes de adentrar na análise da norma posta e vigente quando dos fatos geradores, entendo que a primeira consideração a ser feita é sobre a composição do produto REFORCE N.

O autuado trouxe aos autos folder (fls. 79/114) do produto, que apresento neste voto alguns enxertos.

Na sua introdução consta que (fl. 81 e 103): “*O Reforce N é um produto desenvolvido pela Petrobrás, que se apresenta na forma de sólido granulado, na cor branca, destinado ao uso exclusivo de animais ruminantes (bovinos, caprinos, ovinos e bufalinos) e tem como composição básica a uréia (46% de nitrogênio). ... O uso do Reforce N na suplementação protéica dos animais ruminantes proporciona aos criadores substancial economia nos custos da ração, uma vez que fornece nitrogênio não-protéico para ruminantes*”.

Nas informações técnicas (fls. 82/83) apresenta o REFORCE N na alimentação dos animais já nominados com o sal mineral, enxofre, fosfato e cloreto de sódio (sal comum), onde o REFORCE N é apresentado como uréia (fl. 82).

À fl. 84 com a denominação de “pesquisa”, apresenta tabela que foi “*resultado de trabalhos sobre a utilização da uréia pecuária em mistura mineral para animais em regime de pasto, durante período de estiagem prolongado*”.

Ao se referir ao “sal proteinado” (associação de uréia, minerais, fontes naturais e proteínas, energia e sal comum - suplemento alimentar) destaca o uso da uréia no mesmo (fls. 85/86).

Na “Ficha de Informações de Segurança de Produto Químico - FISPQ (fls. 105/114) apresenta a “Composição e Informação sobre os Ingredientes” do REFORCE N (fl. 106) onde destaca o seu nome químico ou nome técnico como URÉIA, sinônimo de “Carbamida”.

Ao pesquisar o site da Petrobras, de acesso ao público em geral, consta que a empresa produz como produtos nitrogenados o REFORCE N e faz as seguintes considerações, entre outras:

*Composto por ureia pecuária, o Reforce N atua diretamente no rúmen – parte do estômago dos animais – disponibilizando nitrogênio para os micro-organismos, o que contribui no aproveitamento dos alimentos ingeridos por estes.*

*É um produto de alta performance, com tecnologia simples e eficaz, acessível a qualquer criador. E o mais importante: produzido sem qualquer contaminação e com alto nível de pureza.*

*O Reforce N é o único suplemento alimentar para ruminantes desenvolvido com a qualidade e garantia da Petrobras. O produto tem como composto principal a ureia, a fonte de nitrogênio não-protéico mais vantajosa do mercado.*

*Outro destaque do Reforce N é a sua utilização exclusiva para animais (bovinos, ovinos, caprinos e bubalinos), não concorrendo com a alimentação humana.*

No seu pedido de registro do produto no Ministério da Agricultura a composição do REFORCE N (fl. 115) é: nitrogênio (derivado da uréia), amônia livre, biureto (resultante da condensação de duas moléculas de uréia, quando esta é aquecida sob determinadas condições) e formaldeído. O produto foi registrado no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - Secretaria de Apoio Rural e Cooperativismo - Superintendência Federal de Agricultura, Pecuária e Abastecimento como “aditivo nutricional” sob o nº BA-05194 0002-3 e o autuado fez prova de que o produto é por ele fabricado.

Diante de tudo ora exposto, não resta dúvida de que o produto REFORCE N é a chamada URÉIA PECUÁRIA, suplemento alimentar onde estão presentes, entre outros, a uréia e a amônia livre, necessária para a correta alimentação (necessidade da existência do enxofre), pois sem ela poderá a uréia intoxicá-los, por exemplo.

Ao pesquisar, na internet, a respeito da uréia para a pecuária, depara-se com um estudo feito por médicos veterinários e pesquisadores da EMBRAPA a respeito da utilização da uréia na alimentação de ruminantes no semi-árido, afirmam eles (enxertos):

*A uréia (NH<sub>2</sub>CO-NH<sub>2</sub>) é um composto orgânico sólido, solúvel em água e higroscópico. Quimicamente classificada como amida, pertence ao grupo de compostos nitrogenados não protéicos. Os ruminantes, através de microrganismos presentes no rúmen, são capazes de transformar tanto o nitrogênio derivado da proteína verdadeira, quanto o proveniente de alguns compostos nitrogenados não protéicos, como a uréia, o sulfato de amônio e o biureto, em proteína de alto valor nutritivo.*

*Desta forma, o uso da uréia na dieta desses animais apresenta-se como um método de economia, permitindo poupar insumos normalmente utilizados na alimentação humana e de outros animais monogástricos.*

*A utilização da uréia tem permitido o aproveitamento de alimentos volumosos de baixa qualidade pelos ruminantes que, em condições normais, são pouco aproveitados. Portanto, a uréia pode ser incluída na dieta dos ruminantes, com as finalidades principais de substituir o nitrogênio da proteína verdadeira, visando a redução no custo da ração, ou com o objetivo de elevar o teor de nitrogênio dos volumosos de baixa qualidade, aumentando o seu consumo e aproveitamento.*

**METABOLISMO DA URÉIA** - Sendo utilizada por mais de um século como suplemento alimentar para ruminantes, a uréia é um sal granulado de cor branca, que é obtida industrialmente em processo com temperatura e pressão controladas, onde a condensação do gás carbônico (CO<sub>2</sub>) com a amônia (NH<sub>3</sub>) forma inicialmente o carbonato de amônia, que, por sua vez, libera uma molécula de água, dando origem à uréia.

*Quando alcança o rúmen, a uréia é rapidamente desdobrada em amônia e CO<sub>2</sub> pela ação da urease microbiana. Da mesma forma, uma vez no rúmen, parte da proteína verdadeira da dieta é hidrolisada por ação dos microrganismos, fornecendo peptídeos, aminoácidos e, finalmente, amônia. Simultaneamente a estes processos de degradação dos compostos nitrogenados, ocorre a síntese de proteína microbiana a partir dessa amônia liberada. Entretanto, para que esta síntese ocorra, é essencial a presença de uma fonte de energia (celulose e amido, por exemplo), já que a amônia é fixada e transferida para precursores de aminoácidos sintetizados a partir desses carboidratos fermentáveis, com a posterior conjugação dos aminoácidos, para formação da proteína microbiana.*

**CONSIDERAÇÕES FINAIS** A uréia é uma alternativa viável aos suplementos protéicos, como uma forma de redução de custos na exploração de ruminantes; Por ser altamente solúvel no ambiente ruminal, o fornecimento da uréia deve ser acompanhado de uma fonte de carboidratos de fermentação rápida, visando otimizar a síntese protéica microbiana; Para animais recebendo uréia é também necessária a suplementação com enxofre, para propiciar a síntese dos aminoácidos sulfurados; O excesso de uréia, quando não causa intoxicação representa gasto adicional com alimentação e custo energético para destoxicação e excreção.

**Fonte:** “Utilização da uréia na alimentação de ruminantes no semi-árido”. Luiz Gustavo Ribeiro Pereira (1), Roberto Guimarães Júnior (2), Thierry Ribeiro Tomich (3) - J Médico Veterinário.D.Se.,Pesquisador da Embrapa Semi-Árido.luiz.wstavo(ii),cvatsa. embrava.br 2Médico Veterinário. D.Sc.. Pesquisador da Embrapa Cerrado,flumaraes@cvac.embruvu.br 3 Médico Veterinário. D.Sc.. Pesquisador da Embrapa Pantanal, thierrv(â),cvav.embrava.br).

Diante de tudo ora exposto, denota-se diferença entre a chamada uréia pecuária (autuada) e a uréia, propriamente dita.

Estando este ponto sedimentado, volto à legislação posta, fazendo, inicialmente, as seguintes considerações:

1. Ressalto que diante da norma tributária vigente no País existem 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 contemplar. 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 nº 100/97, com ratificação nacional publicada no DOU de 21/11/97 pelo Ato COTEPE ICMS 17/97.
2. Por outra banda, 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 7014/97 no seu art. 37, § 2º estabelece que:

*Art. 37. As isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto somente serão concedidos ou revogados conforme as disposições das leis complementares que tratem dessas matérias, observado o disposto no §6º do 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 nº 100/97, recepcionado pelo art. 266, III, do RICMS/12:

**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:

a) os produtos estejam registrados no órgão competente do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e o número do registro seja indicado no documento fiscal, quando exigido;

b) haja o respectivo rótulo ou etiqueta identificando o produto;

c) os produtos se destinem exclusivamente ao uso na pecuária;

.....

*§ 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.*

Por outra banda a sua Cláusula segunda assim determina:

*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 (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.*

E esta é toda a controversia estabelecida neste processo, já que o fiscal autuante, mesmo que possa entender o REFORCE N como um suplemento alimentar, ressalta que a uréia pecuária se encontra excepcionalizada na Cláusula segunda do nominado Convênio. E tal entendimento baseia-se, a meu ver, na dicção da norma acima exposta quando determina que a uréia para uso na agricultura e/ou pecuária é excepcionalizada quando das suas saídas interestaduais. E a norma legal, tratando de benefício fiscal, deve ser interpretada literalmente.

Entretanto, como anteriormente analisado, a uréia pecuária comercializada pelo autuado, por sua composição, difere da uréia propriamente dita, embora possam ser utilizadas na pecuária e ambas possam ser consideradas suplemento alimentar.

Entendo que a vontade do legislador, no caso específico, foi distinguir uma da outra, objetivando separar aquela que já se constitui um produto no qual outros tipos de ingredientes já se encontram presentes, daquele que, mesmo podendo ser utilizado na pecuária, não poderá ser utilizado como único suplemento, conforme as considerações feitas pelos veterinários da EMBRAPA.

E, quanto ao fato do REFORCE N ser utilizado com outros ingredientes, conforme folder apresentado pela empresa, não inviabiliza todas as considerações ora feitas.

Da análise dos dispositivos do Convênio ICMS 100/97, acima transcritos, percebe-se que o legislador objetivou beneficiar com um percentual maior de redução de base de cálculo (60%) aquelas mercadorias que estivessem mais próximas do consumidor final (no caso, os bovinos, caprinos, ovinos e bufalinos) e com um percentual menor de redução da base de cálculo (30%), os insumos a serem utilizados na fabricação dos produtos de consumo imediato pelo gado (rações, concentrados, suplementos, aditivos, etc) ou mesmo aquela aplicada como fertilizante no pasto para alimentação do animal.

A metodologia utilizada pelo legislador possui uma lógica incontestável, uma vez que estabelece uma gradação de percentuais de redução de base de cálculo ao longo da cadeia produtiva de produtos utilizados na alimentação animal.

Afora tais considerações, a uréia comercializada, e objeto do lançamento fiscal (uréia pecuária), se encontra especificada nos órgão de controle e registro do governo federal como “aditivo nutricional” sob o nº BA-05194 0002, para ruminantes conforme prova técnica já mencionada.

Por todas estas razões, entendo que a redução de 60% é a aplicável à mercadoria em questão.

No mais, embora não afetando a decisão da presente lide, mas em consideração ao argumento do defendente, ressalto de que os Acórdãos deste Colegiado trazidos aos autos não podem servir como paradigma à situação ora exposta já que se tratou de decisões baseadas em legislação não mais vigente à época dos fatos geradores (2014).

O RICMS/97 no seu art. 20 concedia benefício de 60% para o produto em questão, pois assim determinava (última redação efeitos a partir de 01/10/11):

*Art. 20. Até 31/12/12, 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:*

.....

*Art. 79. É reduzida a base de cálculo, até 31/12/12, nas saídas interestaduais dos insumos agropecuários relacionados no art. 20 deste regulamento, desde que atendidas as condições ali estabelecidas, calculando-se a redução em (Conv. ICMS 100/97):*

*I - 60% para os produtos relacionados nos incisos I a X e XII a XVIII do art. 20;*

*II - 30% para os produtos relacionados no inciso XI do art. 20;*

Com a vigência do RICMS/12, o benefício da redução da base de cálculo para as operações interestaduais e ora em discussão é aquele determinado no Convênio nº 100/97.

Por tudo aqui exposto, embora não se possa 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, no caso presente, entendo não ser ele o produto objeto da autuação.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA da autuação.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206915.0006/14-2**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS**.

Esta Junta de Julgamento recorre de Ofício desta decisão, para uma das Câmaras deste Conselho, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 01 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/2011.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de maio de 2016.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA- JULGADORA