

PROCESSO - A. I. Nº 087461.0005/18-3
RECORRENTE - BOM – BRASIL ÓLEO DE MAMONA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0038-01/19
ORIGEM - INFAZ INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 13/09/2021

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0199-11/21-VD

EMENTA: ICMS: 1. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. SAÍDAS INTERNAS COM ISENÇÃO INDEVIDA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. SAÍDAS INTERESTADUAIS. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. A diferença entre a infração 1 e a 2 é devido ao fato de que a primeira se deve às operações internas, e a segunda às operações interestaduais, mas ambas são vinculadas ao benefício Convênio ICMS 100/97. O que deve ser expressamente observado para efeito de restrição do benefício, é o texto do art. 264 “*produzido para uso na agricultura e pecuária, vedada sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa*. Contudo, pelos destinatários, observa-se nomes como FAZENDA BOCA DA MATA, SÍTIO BOA ESPERANÇA, ASS JACUIPENSE PRODUTOR RURAL, HORTIFRUTI BOA HORA. Não há provas ou alegações no processo, de que se destinam a outros fins que não a agricultura. Não acolhidas as nulidades arguidas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

Comentado [VC1]: Ligações?

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 27/06/2018, onde formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$109.204,77, em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

1. Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a maio de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$68.095,88, acrescido da multa de 60%.

Consta adicionalmente na descrição da conduta infracional imputada ao autuado: Deu saídas do produto farelo de mamona aplicando isenção do ICMS, sem observar a condição estabelecida art.264, inc.XVIII, alínea b, do RICMS/2012, combinado com o inc.IV, da Cláusula Primeira, e ainda do inc. II da Cláusula Quinta, do Convênio ICMS 100/97;

2. Recolheu a menos o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, nos meses janeiro a maio de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$41.108,89, acrescido da multa de 60%.

Consta adicionalmente na descrição da conduta infracional imputada ao autuado: Deu saídas interestaduais de farelo de mamona aplicando a redução da base de cálculo prevista no art. 266, inc. XVIII do RICMS/BA, sem atender às condições estabelecidas no Conv.100/97, incisos I da Cláusula Segunda, e inc. II da Cláusula Quinta do mesmo acordo interestadual.

O autuado apresentou defesa (fls. 15 a 18), em seguinte os autuantes prestam Informação Fiscal (fls. 52 a 54) e a 1ª JJF proferiu a decisão de piso nos seguintes termos:

VOTO

Versa o Auto de Infração em exame, sobre o cometimento de duas infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado. A primeira infração decorrente de realização de operações de saídas internas de farelo de mamona

com isenção do imposto. A segunda decorrente de realização de operações interestaduais de farelo de mamona com redução da base de cálculo.

Inicialmente, cabe apreciar a preliminar de nulidade arguida pelo impugnante.

Alega o impugnante, que os artigos 264 e 266 do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, apontados no Auto de Infração dão tratamento de isenção de ICMS para operações internas e redução de base de cálculo para as operações interestaduais, respectivamente, para os produtos relacionados pelo Convênio ICMS 100/97, contudo, ao trazer as referências ao Convênio ICMS 100/97, a autuação faz considerações a incisos que não contemplam a operação realizada pela empresa.

Aduz que na infração 1, referente às operações realizadas dentro do Estado da Bahia, os autuantes consignaram o inciso IV da cláusula primeira, inciso este que trata de calcário e gesso. Quanto à infração 2, referente a operações interestaduais, alega que há a indicação de não atendimento ao disposto na cláusula segunda, inciso I do Convênio ICMS 100/97, que trata de farelo de soja e canola.

Alega, contudo, que em conformidade com as notas fiscais arroladas na autuação, está sendo questionado pela comercialização de farelo de mamona, sendo que nenhum dos dispositivos normativos apontados pelos autuantes, diz respeito às operações realizadas pela empresa. Sustenta que desse modo, não pode prosperar a autuação por flagrante ausência de fundamentação legal, infringindo o disposto no art. 129, § 1º, inciso V da Lei nº 3.956/81 (COTEB).

Argui ainda, a nulidade do Auto de Infração sob o fundamento de que o lançamento aponta inobservância às condições estabelecidas no art. 264, e no Convênio ICMS 100/97, porém, inexistente qualquer menção sobre qual ou quais teriam sido as condições não cumpridas. Afirma que os dispositivos citados pelos autuantes trazem produtos distintos daqueles comercializados pela empresa e, assim, com condições de aplicação que não se aplicam à comercialização do farelo de mamona. Sustenta que assim sendo, também há nulidade em relação à descrição dos fatos que consubstanciaram a autuação, requisito previsto no inciso III, do § 1º, do art. 129 do COTEB.

Por certo que não há como prosperar a pretensão defensiva, haja vista que não ocorreu nenhum prejuízo para que pudesse exercer plenamente o seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

As descrições adicionais feitas pelos autuantes, tanto na infração 1, quanto na infração 2, afastam qualquer possibilidade de cerceamento do direito de defesa, pois expressamente mencionam o “produto farelo de mamona” e remetem às condições estabelecidas no art. 264 do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12.

Ademais, na própria peça defensiva o autuado consigna que se trata de empresa que se dedica à produção de óleo de mamona, sendo que um dos subprodutos da mamona é o farelo de mamona.

É consabido que não implica em nulidade o erro da indicação de dispositivo legal, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal (art.19 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99).

Vale registrar que este CONSEF, reiteradamente, tem decidido por meio de suas Juntas de Julgamento Fiscal e suas Câmaras de Julgamento Fiscal que, inexistindo prejuízo à defesa do contribuinte é de se afastar sua pretensão de nulidade do processo administrativo-fiscal.

No presente caso, resta evidente que o autuado compreendeu os fundamentos da autuação, haja vista que consignou o seu inconformismo quanto ao mérito da autuação de forma detalhada na peça defensiva.

Diante do exposto, não acolho a nulidade arguida, haja vista a inocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no artigo 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, capaz de invalidar o ato de lançamento.

No mérito, observo que em relação à infração 1, a autuação decorre do fato de ter o contribuinte aplicado isenção às saídas de farelo de mamona para adubação, o que teria contrariado o disposto no artigo 264, inciso XVIII, alínea “b” do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, que somente é aplicável quando destinado à alimentação animal, ou ao emprego na fabricação de ração animal.

Verifico também, que o autuado sustenta que a isenção está amparada pelo artigo 264, inciso XVII [XVIII] do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, por se tratar de fertilizantes, destinado à agricultura conforme previsto no referido dispositivo regulamentar, assim como no Registro de Produto no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, Secretaria de Defesa Agropecuária, Superintendência Federal de Agricultura, Pecuária e Abastecimento.

O artigo 264, XVIII do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/12 apresenta a seguinte redação:

Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:

[...]

XVIII - as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, exceto os

previstos nos incisos *LIII* e *LIV* do caput do art. 268 deste Decreto, observadas as seguintes disposições:

- a) o benefício fiscal de que cuida este inciso alcançará toda a etapa de circulação da mercadoria, desde a sua produção até a destinação final;
- b) o benefício fiscal não se aplica no caso de operação que não preencha os requisitos estabelecidos ou que dê ao produto destinação diversa da prevista como condição para gozo do benefício, caso em que o pagamento do imposto caberá ao contribuinte em cujo estabelecimento se verificar a saída;

A título de registro, cabe consignar que o artigo 268, *LIII* e *LIV*, mencionado no inciso *XVIII* do artigo 264 acima transcrito, estabelece que:

Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

[...]

LIII - nas entradas decorrentes de importação do exterior de máquinas sopradoras (NCM 8477.30.90), moldes (NCM 8480.71.00), compressores (NCM 8414.80.11) e máquinas rotuladoras (NCM 8422.30.29) por contribuinte fabricante de embalagem de material plástico;

LIV - nas saídas internas de rocha bruta “in natura”, proveniente da lavra de jazidas de minério de cobre, destinadas ao refino e concentração ou ao processo de lixiviação;

Já o Convênio ICMS 100/97 dispõe na cláusula segunda, fundamentada pelo autuado para aplicação da redução da base de cálculo, o seguinte:

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

Nova redação anterior dada ao inciso I do caput da cláusula segunda pelo Conv. ICMS 62/11, efeitos a partir de 01.10.11.

I - farelos e tortas de soja e de canola, cascas e farelos de cascas de soja e de canola, sojas desativadas e seus farelos, quando destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal;

Redação anterior dada ao inciso I do caput da cláusula segunda pelo Conv. ICMS 150/05, efeitos de 09.01.06 a 30.09.11.

I - farelos e tortas de soja e de canola, farelos de suas cascas e sojas desativadas e seus farelos, quando destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal;

Redação anterior dada ao inciso I do caput da cláusula segunda pelo Conv. ICMS 89/01, efeitos 22.10.01 a 08.01.06.

I - farelos e tortas de soja e de canola e farelos de suas cascas, quando destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal;

Redação original, efeitos até 21.10.01.

I - farelos e tortas de soja e de canola, quando destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal;

Nova redação dada ao inciso II do caput da cláusula segunda pelo Conv. ICMS 123/11, efeitos a partir de 09.01.12.

II - milho, quando destinado a produtor, à cooperativa de produtores, à indústria de ração animal ou órgão oficial de fomento e desenvolvimento agropecuário vinculado ao estado ou Distrito Federal;

Redação anterior dada ao inciso II do caput da cláusula segunda pelo Conv. ICMS 57/03, efeitos de 29.07.03 a 08.01.12.

II - milho e milheto, quando destinados a produtor, a cooperativa de produtores, a indústria de ração animal ou a órgão oficial de fomento e desenvolvimento agropecuário vinculado ao Estado ou Distrito Federal.

Redação original, efeitos até 28.07.03.

II - milho, quando destinado a produtor, a cooperativa de produtores, a indústria de ração animal ou a órgão oficial de fomento e desenvolvimento agropecuário vinculado ao Estado ou Distrito Federal.

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, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa.

Acrescido o inciso IV ao caput da cláusula segunda pelo Conv. ICMS 149/05, efeitos a partir de 09.01.06.

IV - aveia e farelo de aveia, destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal.

Nova redação dada à cláusula terceira pelo Conv. ICMS 99/04, efeitos a partir de 19.10.04.

Da leitura dos dispositivos normativos acima reproduzidos, constata-se que a isenção para as saídas de farelo de mamona encontra-se expressamente prevista quando destinadas à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal. Significa dizer que as saídas de farelo de mamona quando destinadas para outros fins, não são contempladas pela isenção.

Assim sendo, não é aplicável o benefício isencional pretendido pelo autuado, sob o argumento de que se trata de fertilizantes, haja vista que o legislador ao estabelecer a isenção nominou expressamente o “farelo de mamona” quando destinado à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal. Ou seja, qualquer destinação dada ao farelo de mamona diversa de ração animal não é alcançada pela isenção, pois, caso contrário, a restrição estabelecida pelo legislador para fruição do benefício isencional, isto é, quando destinado à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal, seria letra-morta.

Ademais, não há que se perder de vista que, se tratando de isenção, a interpretação deve ser literal (restritiva), conforme manda o art. 111, inciso II do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66).

Diante disso, a infração 1 é subsistente.

No que concerne à infração 2, observo que o impugnante alega que aplicou a redução de base de cálculo nas saídas interestaduais de farelo de mamona, para adubação, com fulcro no artigo 266, inciso XVIII [III] do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, cujo enunciado é o seguinte:

Art. 266. É reduzida a base de cálculo, podendo ser mantido integralmente o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações:

[...]

III - nas saídas interestaduais dos insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, na forma e condições estabelecidas no acordo interestadual, sendo que, a manutenção integral do crédito fiscal somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial das matérias primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos;

O autuado sustenta os mesmos argumentos aduzidos na infração 1, isto é, que se trata de fertilizantes. Vale para esta infração o mesmo que foi dito para a infração 1. Ou seja, não é aplicável o benefício de redução da base de cálculo pretendido pelo autuado, haja vista que a redução alcança, exclusivamente, o produto “farelo de mamona” quando destinado a alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal.

Assim sendo, qualquer destinação dada ao farelo de mamona diversa de ração animal não é alcançada pela redução.

Diante do exposto, as infrações 1 e 2 são integralmente subsistentes.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO DIVERGENTE

Existem dois dispositivos no Convênio ICMS 100/97, que precisam ser analisados para o deslinde da questão: o inciso VI da cláusula primeira, e o inciso III da cláusula segunda.

O inciso VI da cláusula primeira assim dispõe:

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

*VI - alho em pó, sorgo, milheto, sal mineralizado, farinhas de peixe, de ostra, de carne, de osso, de pena, de sangue e de víscera, calcário calcítico, caroço de algodão, **farelos** e tortas de algodão, de babaçu, de cacau, de amendoim, de linhaça, de **mamona**, de milho e de trigo, farelos de arroz, de girassol, de glúten de milho, de gérmen de milho desengordurado, de quirera de milho, de casca e de semente de uva e de polpa cítrica, glúten de milho, silagens de forrageiras e de produtos vegetais, feno, óleos de aves, resíduos de óleo e gordura de origem animal ou vegetal, descartados por empresas do ramo alimentício, e outros resíduos industriais, **destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal;**”.*

*Neste dispositivo, o benefício está dirigido a alguns produtos, dentre eles o farelo de mamona, quando destinado à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal. **É um benefício voltado preponderantemente para aplicação na pecuária.***

O inciso III da cláusula segunda assim dispõe:

“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**, vedada a sua aplicação quando dada ao*

produto destinação diversa.”.

Neste dispositivo, o benefício alcança os produtos que relaciona quando destinados ao uso na agricultura e na pecuária. Dentre os produtos destinados à agricultura, encontram-se os adubos que de acordo com o Dicionário Aurélio, significam “resíduos animais ou vegetais, ou substância química, que se misturam à terra para fertilizá-la; fertilizante”.

Desse modo, o farelo de mamona, mercadoria objeto da autuação, é um resíduo vegetal decorrente do beneficiamento da mamona, que possui benefício no convênio em duas situações distintas: uso na agricultura, como adubo ou fertilizante, e uso na alimentação animal, inclusive como insumo na fabricação de rações.

A existência de uma referência expressa no Convênio ICMS 100/97, acerca da concessão de benefício relacionado ao uso do farelo de mamona quando destinado à alimentação animal não se constitui em regra específica que sobreponha a qualquer outra regra em que possa o referido produto estar incluído.

O benefício que alcança os adubos destinados ao uso na agricultura, não pode ser considerado inválido em relação ao farelo de mamona em razão da existência de sua citação expressa em hipótese cujo benefício está voltado para outra destinação. As hipóteses constantes no inciso VI da cláusula primeira, e no inciso III da cláusula segunda, não se sobrepõem uma a outra, porque tratam de hipóteses com destinação diversa e a existência de citação específica de qualquer produto, em um dispositivo que não tem o condão de excluí-lo de qualquer outro dispositivo, em que ele possa ser enquadrado por definição.

Ademais, convém destacar que o contribuinte não pode ser apenado por ter aplicado uma interpretação literal à regra que concede o benefício. Mesmo porque está evidente a inexistência de dolo, pois realizou saídas interestaduais com redução de 30% para uso na agricultura, quando nas saídas com destinação para alimentação animal o percentual de redução seria de 60%.

Assim, considerando que o inciso XVIII, do art. 264 do RICMS, que trata das saídas internas com isenção, e o inciso III, do art. 266 do RICMS, que trata da redução de base de cálculo nas saídas interestaduais, recepcionaram na legislação baiana os dispositivos referidos do Convênio ICMS 100/97, e condicionaram a sua fruição à observação do destino das mercadorias, concluo que o auto de infração é IMPROCEDENTE, pois as operações realizadas pelo autuado estavam dentro dos limites estabelecidos no referido convênio.

O contribuinte, inconformado, interpôs Recurso Voluntário às fls. 81/89, contra a Decisão de Primeira Instância que proferiu voto pela Procedência da autuação, em decisão não unânime referente aos seguintes fatos resumidos:

- Saídas do produto farelo de mamona aplicando isenção do ICMS;
- Saídas interestaduais de farelo de mamona aplicando a redução da base de cálculo.

Nas razões recursais, preliminarmente, alea nulidade do lançamento tributário e da Decisão recorrida. Explica que, conforme demonstrado a fundamentação utilizada pela Autoridade Administrativa na lavratura do Auto de Infração não condiz com a operação realizada pela ora recorrente - qual seja: saída de FARELO DE MAMONA.

Esclarece na infração 1, que a autoridade administrativa utiliza como fundamento para a incidência de ICMS nas operações de saídas, o inciso que retrata sobre as operações de calcário e gesso, não condiz com o produto pautado (Cláusula 1ª, inciso IV).

Para a infração 2, operações interestaduais, afirma que há a indicação de não atendimento ao disposto na Cláusula Segunda, inciso I, que trata de farelo de soja e canoia.

Pontua que esse equívoco de identificação da infração constante no lançamento tributário foi reconhecido pela autoridade autuante e que a Decisão recorrida, ao dispor sobre o dispositivo legal infringido e justificar sua posição, o fez da mesma forma equivocada, conforme pode-se verificar no final da página 5.

Reproduz o art. 142 do CTN, onde especifica ser o entendimento que o crédito tributário é constituído pelo lançamento, ato praticado por autoridade administrativa que deve observar tal dispositivo. Ou seja, somente quando observado a ocorrência do fato gerador (entende-se aqui como saída passível de incidência de ICMS) é que cumpriria a Autoridade Administrativa lavrar o Auto de infração, comprovando a obrigação legal de recolhimento do mencionado imposto.

Transcreve o §1º, do artigo 129 da Lei nº 3.050/81 - Código Tributário da Bahia que define os requisitos a serem observados para a lavratura dos lançamentos tributários. Todavia, afirma que

foi amplamente comprovado, pela Recorrente, e reconhecido, pela autoridade autuante, que pelo v. acórdão recorrido, a fundamentação legal utilizada pela Autoridade Administrativa diz respeito a atividades diversas daquela que a ora Recorrente executa, o que dificulta o exercício do contraditório e ampla defesa, bem como o aferimento do valor efetivamente devido.

Destaca que a análise do Recurso Voluntário nº 206940.0002/04-6 (reproduz a decisão), manteve a nulidade do lançamento por compreender que os elementos apontados pela Autoridade Administrativa eram insuficientes *“para determinar, com segurança, a infração e o montante do ICMS devido.*

Sustenta que não o que se falar que a informação equivocada dos dispositivos legais não implicou em impossibilidade de defesa da contribuinte, não havendo qualquer prejuízo aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Frisa que o artigo 129 dispõe sobre as condições de validade do lançamento tributário, não impõe condição acerca da possibilidade ou não de **defesa** pelo sujeito passivo.

Acrescenta que a ora Recorrente não impugnou, em sua defesa, as infrações apontadas pela autoridade autuante, apenas demonstrou qual deveria ser o tratamento tributário dado a seu produto, qual seja, a saída de farelo de mamona como adubo simples. Dessa forma, reafirma que resta claro que a contribuinte não se manifestou sobre os dispositivos legais apresentados pela autoridade autuante no lançamento tributário, poderia tê-lo feito, e exercido, assim, seu direito ao contraditório e ampla defesa de forma plena, caso tivesse conhecimento da efetiva infração.

Inferre que, em nenhum momento, a autoridade administrativa apontou o dispositivo legal referente à operação realizada pela Recorrente, na impossibilidade de impugnar a infração apontada, a contribuinte, tão somente, demonstrou que o tratamento tributário que deu à sua operação estava correta.

Pede pela nulidade do lançamento tributário, pois a identificação correta da infração é requisito de validade do Auto de Infração.

No mérito, pondera que o farelo de mamona é utilizado como adubo orgânico, sendo que este produto se tornou indispensável para a recuperação das terras das lavouras - podendo considerá-lo como insumo destinado à agropecuária, o que o insumo agropecuário é utilizado para recuperar o solo e, por efeito, aumentar a produtividade a terra, conforme pode ser notada com as informações da Nota Fiscal:

- FERTILIZANTE ORGÂNICO SIMPLES - CLASSE “A” - (TORTA DE MAMONA) GARANTIAS: NITROGÊNIO 5%; C ORGÂNICO:35%; CTC:350; CTC/C:10; UMIDADE:20%; pH:5 REGISTRADO NO MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO PRODUTO: BA

Discorre que o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia - RICMS/BA, em seus artigos 264, XVIII e 266, XVIII, traz isenção e redução de base de cálculo, respectivamente, para operações de venda interna e venda interestadual, quando se tratar de Insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97 (reproduzido).

Postula que os citados artigos dispõem sobre a isenção do ICMS em relação às operações de saídas internas, bem como a redução da base de cálculo nas operações interestaduais quando pertinentes aos insumos agrícolas previstos no Convênio ICMS 100/97, pois diz que em consulta ao disposto Convênio citado, os fertilizantes estão contemplados em sua Cláusula Segunda, inciso III.

Requer que seja reformada a decisão de piso, a fim de reconhecer a impossibilidade de exigência de ICMS, haja vista que a ora Recorrente pode se beneficiar da isenção e redução da base de cálculo nas operações realizadas com a venda de farelo de mamona como adubo/fertilizantes.

Finaliza solicitando a Improcedência da Decisão recorrida.

Na assentada de julgamento do dia 10.09.2020, o processo foi convertido em diligência à PGE/PROFIS para emissão de parecer opinativo, fazendo um reexame interpretativo do voto

vencido, em cotejo com o voto vencedor.

Às fls. 109/110, o procurador, Dr. José Augusto Martins Junior, emitiu parecer opinativo, com os seguintes argumentos, em resumo:

Que o voto vencido ancora-se na tese de que a redução prevista para o adubo simples, dispensaria a nomeação normativa expressa do farelo de mamona, uma vez que o mesmo estaria contido no termo adubo, por uma inclusão lógica, em que pese não positivada.

Cediço que todo material orgânico pode se transformar em adubo desde que submetido a um processo de compostagem. Logo, em que pese o produto farelo de mamona poder ser enquadrado no gênero adubo, por se tratar de obviamente um material orgânico, necessário se faz a adição de outros elementos para considerá-lo como tal.

Que o simples fato do farelo de mamona ser um material orgânico, não conduz diretamente ao rol de isenção parcial, sob pena de fazermos tábula rasa de um benefício fiscal aplicado, segundo a leitura do voto vencido, a qualquer material inorgânico.

Logo, não basta o farelo de mamona se encartar no gênero adubo, faz-se indispensável que esteja completamente atrelado ao setor agropecuário, sendo a gênese da sua produção. Destarte, em contraposição a tese lançada no voto vencido, parece-nos que o simples fato do farelo de mamona se prestar a um processo de adubagem, como qualquer material orgânico, não lhe cunha a condição de mercadoria passível da redução da base de cálculo.

VOTO

Trata o presente Recurso Voluntário, de decisão em primeira instância, pela procedência dos 2 itens do lançamento, o primeiro, saídas internas de farelo de mamona sem destaque de ICMS, supostamente acobertadas pela isenção prevista no art. 264, XVIII, b do RICMS /2012, e o segundo, as saídas do mesmo produto do primeiro item, porém, interestaduais, sob o argumento de se tratar de adubo simples, aplicando-se uma redução de base de cálculo, conforme Convênio ICMS 100/97. O julgamento manteve o lançamento sob o fundamento de que não se aplica o benefício à mercadoria comercializada, farelo de mamona, utilizada como fertilizante.

O Recorrente, inicialmente, apela pela nulidade do lançamento, pelo erro do autuante em identificar corretamente os artigos infringidos pelo Recorrente. Neste ponto, é irretocável a decisão de piso que negou a nulidade ao afirmar que *não implica em nulidade o erro da indicação de dispositivo legal, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal (art.19 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99). A descrição dos fatos está suficientemente clara para o exercício da defesa, não havendo prejuízos para o Recorrente.* Assim, não acato o pedido de nulidade.

Observo que desde a impugnação inicial, foi alegado que o inciso III da cláusula segunda do Convênio ICMS 100/97, concede ao Recorrente uma redução de 30% na base de cálculo de saídas interestaduais, para adubos simples e compostos fertilizantes produzidos para uso na agricultura e pecuária.

Foi arguido ainda, que o Recorrente se dedica a produzir óleo de mamona e que um dos subprodutos é o farelo de mamona, que é um insumo orgânico na agropecuária por ter alta concentração de nitrogênio, e se constitui em importante adubo orgânico, que é um fertilizante usado na recuperação de terras e lavouras. Repete os mesmos argumentos da impugnação inicial, em seu Recurso Voluntário.

Trouxe como prova das suas operações, diversas notas fiscais tanto internas, como interestaduais, entre as páginas 22/48, a exemplo da Nota Fiscal nº 15.385, de 22/01/2015, com saída interna de farelo de mamona destinado à ASS JACUIPENSE PRODUTOR RURAL ORGÂNICOS, no município de Conceição do Jacuípe, Bahia, com a mercadoria FARELO DE MAMONA, com a descrição no campo complementar, de FERTILIZANTE ORGÂNICO SIMPLES, da Nota Fiscal nº 15.435, de

26/02/2015, para HORTIFRUTI BOA HORA LTDA., também para Conceição do Jacuípe.

Nas operações interestaduais, trouxe como exemplo a Nota Fiscal nº 15.361, com destino à FAZENDA BOCA DA MATA, município de Itabaiana – Sergipe, com a mercadoria FARELO DE SOJA, e no campo complementar a descrição FERTILIZANTE ORGÂNICO SIMPLES, e a Nota Fiscal nº 15.453 de 05/03/2015, com destino à MOURA AGROPECUÁRIA LTDA., no município de Vitória de Santo Antão, Pernambuco.

O voto vencedor, não pontuou estes argumentos da defesa, apenas se concentrou na cláusula primeira do Convênio ICMS 100/97, que dispõe do mesmo assunto, contudo, voltado para ração animal, e como as 2 infrações demonstram se tratar de mercadoria destinada para fertilizantes na agricultura, o voto do relator foi pela Procedência, no que foi acompanhado pelo segundo julgador, porém com divergência do terceiro. Vejamos a fundamentação:

Da leitura dos dispositivos normativos acima reproduzidos, constata-se que a isenção para as saídas de farelo de mamona encontra-se expressamente prevista quando destinadas à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal. Significa dizer que as saídas de farelo de mamona quando destinadas para outros fins, não são contempladas pela isenção.

Assim sendo, não é aplicável o benefício isencional pretendido pelo autuado, sob o argumento de que se trata de fertilizantes, haja vista que o legislador ao estabelecer a isenção nominou expressamente o “farelo de mamona” quando destinado à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal. Ou seja, qualquer destinação dada ao farelo de mamona diversa de ração animal não é alcançada pela isenção, pois, caso contrário, a restrição estabelecida pelo legislador para fruição do benefício isencional, isto é, quando destinado à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal, seria letra-morta.

Ademais, não há que se perder de vista que, se tratando de isenção, a interpretação deve ser literal (restritiva), conforme manda o art. 111, inciso II do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66).

Diante disso, a infração 1 é subsistente.

Contudo, há uma divergência na Primeira Instância, merece ser ponderada, conforme transcrição abaixo:

Desse modo, o farelo de mamona, mercadoria objeto da autuação, é um resíduo vegetal decorrente do beneficiamento da mamona, que possui benefício no convênio em duas situações distintas: uso na agricultura, como adubo ou fertilizante, e uso na alimentação animal, inclusive como insumo na fabricação de rações.

A existência de uma referência expressa no Convênio ICMS 100/97, acerca da concessão de benefício relacionado ao uso do farelo de mamona quando destinado à alimentação animal não se constitui em regra específica que sobrepõe a qualquer outra regra em que possa o referido produto estar incluído.

O benefício que alcança os adubos destinados ao uso na agricultura, não pode ser considerado inválido em relação ao farelo de mamona em razão da existência de sua citação expressa em hipótese cujo benefício está voltado para outra destinação. As hipóteses constantes no inciso VI da cláusula primeira, e no inciso III da cláusula segunda, não se sobrepõem uma à outra, porque tratam de hipóteses com destinação diversa e a existência de citação específica de qualquer produto, em um dispositivo, não tem o condão de excluí-lo de qualquer outro dispositivo, em que ele possa ser enquadrado por definição.

*Ademais, convém destacar que o contribuinte não pode ser **apenado por ter aplicado uma interpretação literal à regra que concede o benefício**. Mesmo porque está evidente a inexistência de dolo, pois realizou saídas interestaduais com redução de 30% para uso na agricultura, quando nas saídas com destinação para alimentação animal o percentual de redução seria de 60%.*

Assim, considerando que o inciso XVIII, do art. 264 do RICMS, que trata das saídas internas com isenção, e o inciso III, do art. 266 do RICMS, que trata da redução de base de cálculo nas saídas interestaduais, recepcionaram na legislação baiana os dispositivos referidos do Convênio ICMS 100/97, e condicionaram a sua fruição à observação do destino das mercadorias, concluo que o auto de infração é IMPROCEDENTE, pois as operações realizadas pelo autuado estavam dentro dos limites estabelecidos no referido convênio.

De fato, conforme reproduzido no voto divergente da Primeira Instância, o inciso III da cláusula segunda assim dispõe:

“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**, vedada a sua aplicação quando dada ao*

produto destinação diversa”.

Nas notas fiscais exemplificativas acostadas ao processo, fls. 29/47, pode-se constatar, por exemplo, que a NF-e nº 15.251, consta venda de farelo de mamona, com destino a Itabaiana, Sergipe, no valor de R\$11.475,00 com base de cálculo de ICMS no valor de R\$8.032,50, consta a mercadoria FARELO DE MAMONA, quantidade de 15.000kg, e no rodapé consta:

BASE DE CALCULO REDUZIDA. ART. 266, III, RICMS/BA. ICMS 100/97, FERTILIZANTE ORGANICO SIMPLES, CLASSE A, TORTA DE MAMONA, GARANTIA 57% NITROGENIO.

Consta ainda à fl. 50, registro no Ministério da Agricultura, como produtor de fertilizante orgânico.

Quanto à infração 2, o voto vencedor diz o seguinte:

No que concerne à infração 2, observo que o impugnante alega que aplicou a redução de base de cálculo nas saídas interestaduais de farelo de mamona, para adubação, com fulcro no artigo 266, inciso XVIII [III] do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, cujo enunciado é o seguinte:

Art. 266. É reduzida a base de cálculo, podendo ser mantido integralmente o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações:

[...]

III - nas saídas interestaduais dos insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, na forma e condições estabelecidas no acordo interestadual, sendo que, a manutenção integral do crédito fiscal somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial das matérias primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos;

O autuado sustenta os mesmos argumentos aduzidos na infração 1, isto é, que se trata de fertilizantes. Vale para esta infração o mesmo que foi dito para a infração 1. Ou seja, não é aplicável o benefício de redução da base de cálculo pretendido pelo autuado, haja vista que a redução alcança, exclusivamente, o produto “farelo de mamona” quando destinado a alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal. Assim sendo, qualquer destinação dada ao farelo de mamona diversa de ração animal não é alcançada pela redução.

Diante do exposto, as infrações 1 e 2 são integralmente subsistentes.

A diferença entre a infração 1 e 2, é devido ao fato de a primeira ser devida às operações internas, com isenção, e a segunda, de operações interestaduais, com redução de base de cálculo, mas ambas são vinculadas ao benefício concedido por meio do Convênio ICMS 100/97.

A PGE/PROFIS, instada a se pronunciar, argumentou, em síntese, que o simples fato do farelo de mamona se prestar a um processo de adubagem, como qualquer material orgânico, não lhe cunha a condição passível de redução da base de cálculo, haja vista que o benefício visa desonerar o segmento do agronegócio, ou seja, a isenção parcial adstringe-se às pessoas ou finalidades extrafiscais da desoneração, não se tratando em razão simplesmente do objeto ou da mercadoria.

Postas as razões acima, decido.

Vejamos inicialmente, a legislação pertinente ao caso. O inciso VI da cláusula primeira do Convênio ICMS 100/97, diz o seguinte:

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

VI - alho em pó, sorgo, milheto, sal mineralizado, farinhas de peixe, de ostra, de carne, de osso, de pena, de sangue e de víscera, calcário calcítico, caroço de algodão, farelos e tortas de algodão, de babaçu, de cacau, de amendoim, de linhaça, de mamona, de milho e de trigo, farelos de arroz, de girassol, de glúten de milho, de gérmen de milho desengordurado, de quirera de milho, de casca e de semente de uva e de polpa cítrica, glúten de milho, silagens de forrageiras e de produtos vegetais, feno, óleos de aves, resíduos de óleo e gordura de origem animal ou vegetal, descartados por empresas do ramo alimentício, e outros resíduos industriais, destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal;

Já a Cláusula segunda, inciso III, diz:

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

- 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, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa.

Agora, vejamos o RICMS/BA:

Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:

XVIII - as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, exceto os previstos nos incisos LIII e LIV do caput do art. 268 deste Decreto, observadas as seguintes disposições:

(...)

b) o benefício fiscal não se aplica no caso de operação que não preencha os requisitos estabelecidos ou que dê ao produto destinação diversa da prevista como condição para gozo do benefício, caso em que o pagamento do imposto caberá ao contribuinte em cujo estabelecimento se verificar a saída;

Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

LIII - nas entradas decorrentes de importação do exterior de máquinas sopradoras (NCM 8477.30.90), moldes (NCM 8480.71.00), compressores (NCM 8414.80.11) e máquinas rotuladoras (NCM 8422.30.29) por contribuinte fabricante de embalagem de material plástico;

LIV - nas saídas internas de rocha bruta “in natura”, proveniente da lavra de jazidas de minério de cobre, destinadas ao refino e concentração ou ao processo de lixiviação;

Art. 266. É reduzida a base de cálculo, podendo ser mantido integralmente o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações:

III - nas saídas interestaduais dos insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, na forma e condições estabelecidas no acordo interestadual, sendo que, a manutenção integral do crédito fiscal somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial das matérias primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos;

Vê-se que o texto do inciso III, da cláusula segunda, cita nominalmente, por espécie, vários fertilizantes inorgânicos, como uréia, sulfato de amônio, e cloreto de potássio, entre outros. Os fertilizantes inorgânicos têm origem mineral, e normalmente passam por processo industrial. Contudo, quando se trata de adubos orgânicos, não há qualquer exemplo específico como esterco, farelo de soja, de mamona, etc., mas apenas “**adubos simples**” que é um sinônimo de adubo orgânico, conforme pode se verificar em qualquer sítio especializado em fertilizantes.

Segundo a EMBRAPA: **fertilizantes são componentes que podem ser orgânicos, naturais ou sintéticos, destinados a nutrir as plantas.** A principal característica dos **fertilizantes orgânicos** é que eles são naturais (sem aditivos sintéticos). Assim, eles podem ser provenientes de origem vegetal ou animal, após sua decomposição. Adubos orgânicos simples - Os adubos orgânicos simples têm apenas **uma origem**, seja ela animal ou vegetal. Podemos citar como exemplo: **restos de plantas, folhas, esterco etc.** (<https://tecnologianocampo.com.br/fertilizante-organico/>)

Fica evidenciado que a torta de mamona é um adubo orgânico simples, já que tem origem nos restos da mamona processada pra fabricação do óleo.

Vejamos outro sítio:

O fertilizante Torta de Mamona é um adubo orgânico farelento, fonte de Nitrogênio, que libera os nutrientes aos poucos, mantendo o solo úmido. É produzido através do óleo da mamona, que é tóxico para animais por isso aconselha-se a mistura desse adubo junto a terra para assim evitar que algum animal venha a consumir o fertilizante. A Torta de Mamona melhora a qualidade da terra, pois além do Nitrogênio ainda libera outros nutrientes (Fósforo, potássio e micronutrientes) que condicionam o solo. <https://www.agromania.com.br/blog/fertilizante/torta-mamona>.

A Torta de Mamona é um adubo orgânico farelento, muito usado em jardins como fonte do nutriente Nitrogênio, que é o que as plantas precisam em maior quantidade. Esse adubo é obtido das indústrias que extraem o óleo da mamona. <https://www.agrosolo.com.br/torta-de-mamona-50kg-azevedo>.

Curiosamente, o farelo de mamona se revela tóxico para ração animal, mas consta com redução de base de cálculo, inclusive para ração animal, o que se revela aparentemente uma norma sem utilidade, pois dificilmente se verá farelo de mamona como ração animal.

Ademais, é pertinente fazer uma distinção entre o farelo de mamona e a torta de mamona. Ambos

são subprodutos da extração de óleo de mamona, sendo a torta o subproduto do processo mecânico de extração ou prensagem, que possui quantidade significativa de óleo (entre 7% e 12%), ao passo que o farelo é o subproduto da extração pelo processo químico com solvente, que possui teor de óleo muito pequeno (cerca de 1%). Consulta: <https://forum.aegro.com.br/question/943190150207246336/qual-a-diferen%C3%A7a-entre-torta-e-farelo-de-mamona>.

Adentrando à fundamentação do voto vencedor, o Relator *a quo*, chega a dizer, que “*ademais, não há que se perder de vista que, se tratando de isenção, a interpretação deve ser literal (restritiva), conforme manda o art. 111, inciso II do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66).*”

De acordo com Alexandre Barros de Castro e Luis Henrique de Neris Souza, ao comentar o art. 111 do CTN, eles dizem que *ao tratar de exclusão do crédito tributário, o artigo supracitado fala em interpretação literal, e que em verdade, a interpretação literal avulta obstáculos, sacrificando a precisão.*

Quando se fala em “**interpretação literal**”, esta é por demais ambígua, pois, de fato, o que pode se abstrair nos dizeres dos citados juristas, é que *há clara e expressa vedação à exegese que de tão alargada venha de fato substituir a norma posta, por outra.* (Código Tributário Nacional Comentado, Ed. Saraiva, 2010, pág. 181).

Quando se fala que outorga de benefícios e isenção tem interpretação restritiva nos termos do art. 111 do CTN, **não se pode entender interpretação literal e restritiva como sendo “sinônimos” e com isto, aplicar de forma direta a sua literalidade, sem fazer de fato, a sua interpretação restritiva, sob o risco de se desaguar numa interpretação oposta à pretendida pelo legislador**, ou seja, não pode se confundir o verdadeiro sentido de literalidade como apego extremo às palavras do legislador, pois do contrário, estaria a se conferir efeito oposto ao desejado que é restrição da dispensa do crédito ou isenção, ou ainda a uma restrição maior que a pretendida, e neste caso, a literalidade leva mesmo a uma disfunção normativa, e não se coaduna com a interpretação restritiva.

Assim, por exemplo, se a legislação de um benefício fala em ADUBO SIMPLES, e a descrição da mercadoria diz FARELO DE SOJA, não se pode prescindir da interpretação de que farelo de soja deixa de ser adubo simples, em apego a uma interpretação dita literal. Por outro lado, se o legislador relacionasse os fertilizantes, em espécie, farinha de osso, farelo de soja, esterco de boi, e não relacionasse o farelo de mamona, é certo que não haveria de se incluir um item não relacionado, só por afinidade da sua utilização.

Quando Alexandre Barros diz que no art. 111 do CTN *há clara e expressa vedação à exegese que de tão alargada venha de fato substituir a norma posta, por outra*, entendo que não pode o julgador conferir o alargamento de um benefício, de forma a estendê-lo indevidamente, como também o fisco não pode também restringir além do devido, e ao que parece, *in casu* o Relator *a quo* se valeu de uma norma apartada do contexto (norma de isenção para ração), para restringir o benefício de uma outra norma posta, que confere isenção ou redução de base de cálculo para adubos simples, praticamente a substituindo uma por outra, contudo em sentido inverso, fazendo uma restrição indevida do benefício. A interpretação literal, visa não alargar, nem tampouco restringir mais que o devido, um benefício fiscal.

Assim, fazendo a interpretação dita literal do art. 111, ao contrário do que pretende o Relator *a quo*, entendo que a razão fica do lado do Recorrente, pois não podemos chegar ao paroxismo de negar o fato de que por não estar expressamente escrito no inciso III, o farelo ou a torta de mamona, já que este fertilizante está presente no texto sob a denominação de “adubo simples”, que se trata de um dos tipos de adubo orgânico e, portanto, sujeito ao benefício.

Atribuir a existência de uma exceção, **literalmente inexistente**, valendo-se de outra regra de outro inciso em situação que não diz respeito ao presente caso, significa exatamente deixar de fazer a interpretação literal do art. 111, e como já exposto, desaguar uma interpretação oposta à pretendida pelo legislador, que é o que se configura em negar o benefício a um adubo natural,

por este estar expressamente citado em outra norma, e não nesta.

O Relator *a quo*, repito, embora pregue uma interpretação literal, *in casu*, está negando-a, a menos que considere que farelo de mamona não seja um adubo simples. O que fez, foi atribuir a interpretação literal de uma outra norma, relativo à redução de base de cálculo para ração, com listagem de itens por espécie de mercadoria, e aplicou em norma relativa a fertilizantes relativa a um grupo de mercadorias (adubos simples), e não a espécies relacionadas deste grupo, ou seja, valeu-se de uma norma, para restringir a interpretação de outra, quando se trata de normas independentes, até pela finalidade, ração e adubo, não havendo correlação de causa e efeito, como por exemplo, o art. 264 que diz que o *benefício fiscal não se aplica no caso de operação que não preencha os requisitos estabelecidos ou que dê ao produto destinação diversa da prevista como condição para gozo do benefício, caso em que o pagamento do imposto caberá ao contribuinte em cujo estabelecimento se verificar a saída*;

Como bem pontuado no voto vencido, *a existência de uma referência expressa no Convênio ICMS 100/97, acerca da concessão de benefício relacionado ao uso do farelo de mamona quando destinado à alimentação animal não se constitui em regra específica que sobrepõe a qualquer outra regra em que possa o referido produto estar incluído. O benefício que alcança os adubos destinados ao uso na agricultura, não pode ser considerado inválido em relação ao farelo de mamona em razão da existência de sua citação expressa em hipótese cujo benefício está voltado para outra destinação. As hipóteses constantes no inciso VI da cláusula primeira, e no inciso III da cláusula segunda, não se sobrepõem uma a outra, porque tratam de hipóteses com destinação diversa*.

De fato, em princípio, quando contemplamos as diversas normas, sejam de benefícios fiscais, seja de aplicação de substituição tributária e outras, verifica-se que quando o legislador trata de um gênero ou grupo de produtos, está a abarcar todos os itens, mas se deseja excluir alguma das espécies de mercadorias pertencentes ao grupo identificado pela NCM ou pelo gênero descrito, expressamente usa da EXCEÇÃO, como nos modelos abaixo, extraídos do RICMS/2012:

§ 2º Não se aplica o disposto no inciso VII:

I - nas operações realizadas com os produtos das posições 30.03, exceto no código 3003.90.56, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3001.20.90, 3001.90.10, 3001.90.90, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00 e na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46, quando as pessoas jurídicas industrializadoras ou importadoras dos mesmos tenham firmado com a União, "compromisso de ajustamento de conduta", ou preenchidos os requisitos constantes da legislação federal específica nos termos da cláusula primeira do Convênio ICMS 34/06;

No caso acima, o legislador não quer aplicar o disposto no inciso VII para os produtos de posição 30.03, que é o grupo NCM que identifica medicamentos. Assim posto, as mercadorias conhecidas como "*medicamentos*" pertencem a este grupo, contudo, o legislador excetua o item 3003.90.56, que vem a ser a permetrina, utilizado como um inseticida, porém incluído neste grupo de medicamentos, identificado pela NCM 30.03.

Vejamos outra situação, em que, em vez de um grupo NCM, o legislador cita nominalmente um gênero de mercadorias, no RICMS/2012:

Art. 265. São isentas do ICMS:

I - as saídas internas e interestaduais:

Redação originária, efeitos até 31/05/16:

"e) pescado, exceto crustáceo, molusco e rã, sendo que o benefício previsto nesta alínea não se aplica ao pescado enlatado, cozido, seco ou salgado;"

No caso acima, o legislador isentou pescados, contudo fez constar exceção para **crustáceo, molusco e rã e outros pescados, inclusive enlatado, cozido, seco ou salgado**.

Assim, verifica-se que em nenhum texto legislativo, o legislador ao se referir a um grupo NCM ou ao gênero de uma mercadoria, faz a inclusão de alguma espécie, mas **apenas exceção**, por se tratar de evidente redundância fazer **inclusão**.

Seria impensável, por exemplo, um texto legal que dá benefício de isenção nas “*saídas internas de peixes, inclusive “sardinha”*”, mas seria perfeitamente factível, escrever que há isenção nas “*saídas internas de peixe, exceto sardinha*”.

Assim, é que no voto vencido, o argumento me pareceu razoável, quando o Julgador fala que *o benefício que alcança os adubos destinados ao uso na agricultura, não pode ser considerado inválido em relação ao farelo de mamona em razão da existência de sua citação expressa em hipótese cujo benefício está voltado para outra destinação*.

Pelo argumento do voto vencedor, o texto legal então, quanto ao item “farelo de mamona” quando tratado como adubo, para fazer *jus* ao benefício fiscal, **deveria vir acompanhado de uma inclusão** de uma espécie (o próprio farelo de mamona), associada ao gênero ADUBO SIMPLES, como na hipótese descrita abaixo - para que o farelo de mamona fosse considerado como beneficiado pela isenção ou redução de base de cálculo:

*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, INCLUSIVE FARELO DE MAMONA**, 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.*

Conforme exemplo acima, me parece despropositual, que o legislador, ao citar o adubo simples, fizesse questão de incluir o farelo de mamona, duvidando da capacidade do destinatário da norma, de entender que o farelo de mamona sendo um adubo simples, não estivesse contido em tal conceito. Jamais vi qualquer legislação citar um grupo ou gênero de uma mercadoria e a seguir falar “inclusive tal mercadoria”, já que se trata de uma redundância que atenta contra a boa técnica legislativa.

O fato do farelo de mamona ser um adubo simples, não compete ir buscar exceção em outra disposição normativa, sem relação direta com a finalidade da norma, pois o fazendo, é aplicar-lhe uma restrição que não está posta, e isto é vedado pelo art. 111 do CTN, pois a interpretação literal, visa tanto a restrição de um benefício quanto a sua extensão, de forma a se cumprir o desejo do legislador, com fidelidade.

No caso dos adubos inorgânicos, é pertinente que não tendo o legislador citado o termo de forma genérica, mas nominalmente, cada um dos fertilizantes (amônia, ureia, etc.), e sendo comercializado um fertilizante inorgânico não citado na norma, seria cabível que se aplicasse a interpretação restritiva para isenções, e não se concedesse o benefício para os itens não listados, mas não é o caso da lide, que trata por gênero, adubo simples, e não por espécie, farelo de soja, de mamona, de ossos etc.

Assim, repito, se o legislador cita **adubo simples, como é o caso do farelo de mamona**, mas se este não é aceito por não estar descrito de maneira específica (farelo de mamona), estaríamos deixando de aplicar a interpretação literal, como devida, conforme dita o art. 111 do CTN.

Do contrário, qual seria então o “adubo simples” a ser conferido o status do benefício? Todos, exceto farelo e torta de mamona? Porque então o legislador não excetuou estes itens? Adubo simples ou orgânico, é gênero, como é também o adubo inorgânico, no qual se insere a ureia e a amônia, e estes são os nomes normalmente utilizados para identificar a mercadoria nas operações de venda, de forma a diferenciar e esclarecer em detalhes, de que produto se trata, até porque presumo, a movimentação do estoque de contribuintes que comercializam diferentes fertilizantes, requer a diferenciação, sob pena de se colocar todos os produtos sob a denominação de FERTILIZANTE, ou ADUBO SIMPLES, ou ADUBO INORGÂNICO, e a saída, não identificando a mercadoria com precisão, seguramente trará problemas no gerenciamento de estoques.

Se o Recorrente, em vez de utilizar o nome *farelo de mamona ou torta de mamona*, escrevesse então ADUBO SIMPLES, estaria então enquadrado no benefício? A *contrário sensu*, se o contribuinte vendesse uréia ou amônia, e colocasse na nota fiscal, *adubo inorgânico*, estaria fora do benefício, por não constar expressamente este nome no inciso III do Convênio?

Com a devida vênia ao Relator *a quo*, não faz sentido se privilegiar a forma de um texto legal de

modo tão exponencial, ao ponto de se desprezar o seu conteúdo, sob pena de se torna inútil o objetivo do legislador, simplesmente porque não existe nenhum fertilizante cujo denominação específica seja ADUBO SIMPLES, pois esterco de boi, farinha de ossos, torta de mamona, são todos adubos simples e requer identificação detalhada na venda.

A ureia não deixa de ser fertilizante, por não ser denominado como FERTILIZANTE INORGÂNICO, da mesma forma como farelo ou torta de mamona não deixam de ser adubos simples, pelo fato da nota fiscal não estar identificando o produto como “adubo simples”.

Quando o legislador deixou de citar as espécies de adubos simples, é porque tem o fito de alcançar qualquer adubo simples, como por exemplo, esterco ou farinha de osso, sob pena de ao relacionar, deixar de citar um dos adubos simples que pretenda conferir o benefício.

Assim, seria esdrúxulo uma saída em nota fiscal, de esterco de boi, ser autuado por redução indevida de base de cálculo, pelo fato de não estar expressamente indicado no inciso III do Convênio.

Por fim, devo discordar do parecer da douta PGE/PROFIS. À fl. 112, está escrito que:

“Destarte, em contraposição à tese lançada no voto vencido, parece-nos que o simples fato do farelo de mamona se prestar a um processo de adubagem, como qualquer material orgânico, não lhe cunha a condição de mercadoria passível da redução da base de cálculo, sob pena de esvaziarmos o feixo isentivo pela absoluta incapacidade de blindarmos os lindes do conceito. Ora, uma leitura mesmo que breve do preâmbulo do convenio 100/97 (Reduz a base de cálculo do ICMS nas saídas dos insumos agropecuários que especifica, e dá outras providências) determina deduzir que a isenção trazida na norma interestadual revala-se de cunho subjetivo, uma vez que visa desonerar a cadeia comercial dos insumos agropecuários, por via reflexa, o segmento do agronegócio e da pecuária. Fica evidente quando da desoneração dos “insumos”. Ou seja, a isenção parcial adstringe-se de forma ente, às pessoas ou finalidades extrafiscais da desoneração, não se tratando assim, dum incentivo auferido em razão simplesmente do objeto ou da mercadoria.

Sim, concordo com a douta PGE/PROFIS, que a isenção se adstringe às pessoas ou finalidades extrafiscais da desoneração, e que não é o simples fato de se prestar a uma adubagem que lhe cunha a passível redução da base de cálculo, como por exemplo, se fosse adquirido por prefeituras para adubar os jardins das praças e ruas. O que deve ser expressamente observado, para efeito de restrição do benefício, é o texto “produzido para uso na agricultura e pecuária, vedada sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa.

Contudo, pelos destinatários, observa-se nomes como FAZENDA BOCA DA MATA, SITIO BOA ESPERANÇA, ASS JACUIPENSE PRODUTOR RURAL, HORTIFRUTI BOA HORA, MOURA AGROPECUÁRIA. Não há provas ou alegações no processo, de que se destinam a outros fins que não a agricultura, ou seja, não posso considerar válido o parecer, se as provas demonstram que ao contrário do afirmado “não se prestam ao simples fato de uma adubagem” pois como dito pelo próprio parecer referindo-se ao preâmbulo do convênio, “visa desonerar a cadeia comercial dos insumos agropecuários”, e por via reflexa, o seguimento do agronegócio.

Na jurisprudência deste Conselho, após longa busca, encontrei muitos julgamentos relativos a este produto, contudo a questão envolvia sempre destino diverso que não ração ou fertilizante, e só foi possível verificar a existência de apenas um processo vinculado a este tema, farelo de mamona como fertilizante, até porque não é utilizado como ração animal, dada a toxicidade.

O Acórdão CJF Nº 0085/12 da segunda câmara, se baseou em parecer abaixo transcrito:

A PGE/PROFIS emite Parecer às fls. 468 a 470 aduzindo que as razões recursais são insuficientes para modificar a Decisão recorrida. A douta Procuradora Maria Helena Cruz Bulcão expõe que, quanto às infrações 2 e 3, sustenta o autuado que o farelo de mamona é destinado à adubação, como adubo simples, cuja isenção está prevista no artigo 20, XI, “c”, do RICMS/BA. Mas que, tal como exposto na informação fiscal, não vislumbra a possibilidade de considerar-se o farelo de mamona como adubo simples, como pretende o autuado, pela complexidade com que é composto. Que, de igual forma, não pode ser dada a isenção ao produto, ainda que expressamente prevista no artigo 20, VI, “f”, do RICMS/BA, vez que tal benefício está condicionado à destinação específica do produto, qual seja, à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal.

Com a devida vênia, conforme demonstrado no início deste voto, não há qualquer complexidade

no composto, aliás, composto algum, já que se trata simplesmente de farelo de mamona, após o caroço ser esmagado para extração do óleo. A definição dada pela EMPRAPA é clara, quando diz que *a principal característica dos fertilizantes SIMPLES, é que eles são naturais (sem aditivos sintéticos)*. Não há o menor indício de que farelo de mamona tenha aditivo sintético para se constituir em fertilizante. Além disso, o parecer alegou falta de destinação para ração animal.

A Relatora, Conselheira Osmira de Carvalho Freire, assim concluiu:

Analisando o mesmo artigo 20, inciso XI, alínea “c”, do RICMS/BA, constato que ali não está inserido o farelo de mamona, e nem a mamona em si, e o contribuinte não comprova que o farelo de mamona seria um adubo simples.

A exclusão do benefício se deu neste processo, aparentemente, não porque se fez uma interpretação de que o item farelo de mamona deveria constar no inciso que trata de adubo simples, mas porque farelo de mamona não foi considerado como adubo simples, e não o sendo, aí sim, deveria constituir uma exceção e ter sido incluído no texto da norma – *adubo simples e farelo de mamona*, o que, com a máxima e devida vênia, discordo, bastando se pesquisar em qualquer sítio da internet o significado de adubo simples, e também considero insuficiente um único julgamento, para se considerar firmada uma jurisprudência acerca desse tema, e foi este o julgamento citado pelo autuante como balizador do seu lançamento.

O fato é que, partindo-se da premissa de que farelo de mamona não era adubo simples, chegou-se à interpretação (correta nesse sentido), de que para ser concedido o benefício, deveria então **constar expressamente no texto legal**, o que considero um equívoco, já que farelo de mamona é, sem qualquer sombra de dúvidas, um adubo simples, e está destinado à agricultura, conforme atestam as notas fiscais, atendendo ao critério do art. 264 do RICMS, conforme a linha de entendimento do parecer da PGE/PROFIS, neste processo, que provavelmente não observou que as notas fiscais anexadas à defesa, iam de encontro ao próprio entendimento da procuradoria, e nas palavras do procurador parecerista – *estar vinculada intrinsecamente a atividade agropecuária, seja na sua produção em escala, seja na perspectiva dos destinatários dos produtos (atividade fim)*

Face ao exposto, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **087461.0005/18-3**, lavrado contra **BOM – BRASIL ÓLEO DE MAMONA LTDA.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de Julho de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS