

**PROCESSO** - A. I. N° 110424.0044/06-6  
**RECORRENTE** - UNIBAHIA - SOCIEDADE COOPERATIVA  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0180-03/08  
**ORIGEM** - INFRAZ BARREIRAS  
**INTERNET** - 22/12/2009

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0368-12/09

**EMENTA:** ICMS. DIFERIMENTO. TERMO FINAL (ALGODÃO). RECOLHIMENTO A MENOS DO ICMS PELO RESPONSÁVEL. Mediante a realização de diligência, restou comprovado que o valor constante na nota fiscal de entrada de algodão no estabelecimento do recorrente, uma cooperativa de produção, não refletia uma operação mercantil e, portanto, não poderia ser tomado como sendo o valor da base de cálculo do ICMS devido no encerramento do diferimento. Nesta situação, a base de cálculo do ICMS devido corresponde ao valor da operação de saída do algodão da cooperativa (operação que pôs termo ao diferimento). Modificada a Decisão recorrida. Infração não caracterizada. Afastada a preliminar de nulidade. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em referência, o qual fora lavrado em 27/09/2006 para exigir ICMS no valor de R\$453.117,28, com aplicação de multa no percentual de 60%, por recolhimento a menos do ICMS na condição de responsável pelo pagamento do imposto diferido.

O processo, inicialmente, foi julgado Procedente pela 5<sup>a</sup> JJF, através do Acórdão n° 0394-05/06 (fls. 261/264), sendo objeto de Recurso Voluntário às folhas 274/290, tendo a PGE/PROFIS, naquela oportunidade, de acordo com Parecer constante às folhas 424/425, opinado pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Esta 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento, através do Acórdão n° 0273-12/07 (fls. 472/475), decidiu pela nulidade da Decisão da primeira instância por falta de apreciação de argumentos defensivos no que concerne a atividade do autuado como cooperativa.

Às folhas 481/485, o autuado requereu a juntada do Acórdão n° JJF 0192-04/07 da 4<sup>a</sup> JJF, que julgou improcedente o Auto de Infração de n° 269189.3009/06-0, cuja matéria fática é idêntica ao presente processo.

Em fase de instrução para novo julgamento em primeira instância, a 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal decidiu converter o processo em diligência à ASTEC/CONSEF, para que fossem adotadas as seguintes providências (fl. 497):

1. Verificar se os cooperados descritos na folha 429, do presente PAF, encontram-se em situação regular no Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores- SICAF, no Sistema de Registro e Controle de Inadimplentes- SIRCOI, e no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal- CADIN da CONAB, nos períodos correspondentes aos fatos geradores do presente Auto de Infração.

2. Verificar se as notas fiscais de aquisição do autuado constantes das folhas 442/463 pertenciam aos cooperados descritos na folha 429.

Através do Parecer ASTEC de nº 0052/2008 (fls. 500/501), o diligente, após analisar as notas fiscais aduzidas na solicitação e dos nomes constantes na relação de cooperados, fl. 429, esclareceu que do confronto restou evidenciado que, efetivamente, as notas fiscais em questão foram emitidas pelos cooperados da empresa elencados na aludida relação e que os mesmos integram o quadro de cooperados do autuado. E, no que concerne à pesquisa relativa à situação cadastral dos cooperados no Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores - SICAF, no Sistema de Registro e Controle de Inadimplentes - SIRCOI, e no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal - CADIN da CONAB, apesar de ter mantido diversos contatos telefônicos junto às entidades gestoras dos aludidos sistemas cadastrais, não obteve êxito, sob a alegação de que os referidos sistemas de cadastramento foram criados pelos respectivos órgãos para habilitação de seus fornecedores de bens e serviços. Que também buscou, no âmbito da SEFAZ, na DARC - e em outros setores, informalmente pesquisados, a informação sobre a existência de convênio com os aludidos órgãos para fornecimentos de informações acerca da situação cadastral dos cooperados, porém, também sem êxito. Desta maneira, restou prejudicado o atendimento do quesito relativo à apuração da situação cadastral dos cooperados elencados à fl. 429 dos autos.

À folha 552, consta assinatura do autuante e do representante do autuado, comprovando a ciência do teor do Parecer Técnico ASTEC nº 052/2008.

A 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal na sua Decisão (Acórdão nº 0180-03/08 – fls. 555/561), inicialmente rejeitou as preliminares de nulidades arguidas pela defesa, por entender que o Auto de Infração fora lavrado com a observância das exigências regulamentares, notadamente o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, afora que a indicação equivocada, pelo autuante, de dispositivos legais na peça acusatória não impediu do contribuinte defender-se das acusações fiscais que lhe foram impostas, bem como, as infrações foram objeto de diligência, sendo concedidos ao autuado os prazos legais necessários para oferecimento da sua contestação.

No mérito, decidiu pela Procedência do Auto de Infração por entender que a legislação vigente à época dos fatos geradores previa que a base de cálculo do imposto para o caso guerreado era o valor da operação desde que não inferior ao preço praticado pelo contribuinte substituído, e nos termos do artigo 144 do CTN o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Cientificado do julgamento, (fls. 566/567), o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 569/591), arguindo, em preliminar, a nulidade do lançamento fiscal por cerceamento do seu direito de defesa, tendo em vista a inobservância dos incisos III e V do art. 39, do RPAF/BA. Aduz que se trata de uma entidade cooperativa de produtores rurais e, em assim sendo, nos termos do art. 343, I, do RICMS/BA fica deferido o lançamento do ICMS nas “operações de saídas de mercadorias de estabelecimento de produtor rural com destino a estabelecimento de cooperativa”, posto que no Auto de Infração não fora mencionado qual o inciso do art. 343 tido como infringido, já que necessário, pois lá constam setenta incisos, aliado ao fato de que o algodão, objeto da autuação, também possui o benefício do deferimento, previsto no inciso X do mesmo dispositivo regulamentar. Assim, não sabe se está sendo acusado pelo recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de “responsável”, porque se tratava de uma “operação” entre associado e cooperativa ou porque o objeto da “operação” era o algodão. Afirma que mencionou o art. 65 (base de cálculo), sem especificar em qual inciso estava sendo enquadrado.

Por tais razões, concluiu que o autuante não respeitou as normas inerentes à sua atividade, não preenchendo as formalidades necessárias à validação da autuação. E, ainda, por estar permeada de injustiça, ao aplicar equivocadamente o direito material regente da espécie.

No mérito, ressaltando os arts. 3º e 4º, da Lei 5.764/71, afirma que as cooperativas têm peculiaridades que as diferem das demais sociedades, ou seja, são sociedades de pessoas civis, sem objetivo de lucro, com forma e natureza jurídica próprias, não sujeitas a falência, criadas para prestar serviços aos associados. Portanto, não possui produção, apenas exerce uma atividade econômica (comercialização dos produtos agrícolas dos cooperados), prevista contratualmente. Diz que embora no Acórdão recorrido tal fato tenha sido consignado, o relator deixou de observar que o fornecimento dos produtos agrícolas pelos cooperados à cooperativa, por se tratar de ato que busca a consecução do seu objetivo social, assume a natureza de ato cooperativo, de acordo com o art. 79 da Lei das Sociedades Cooperativas, ao tempo em que o Parágrafo único deste artigo dispõe que “*o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria*”.

Por outro lado, prossegue, o art. 83 da citada Lei preceitua que a entrega do produto à Cooperativa pelo cooperado significa uma outorga a mesma de plenos poderes, salvo disposições contrárias expressas nos estatutos, para otimizar o resultado de sua atividade econômica. Assim, sustenta que embora uma cooperativa seja contribuinte do ICMS, deve a fiscalização observar a natureza jurídica do ato supostamente considerado como uma “operação”. Em assim sendo, se o ato de entrega do algodão dos cooperados para a cooperativa possui características de ato cooperativo, não se pode falar em operação de compra e venda.

Reconhecendo a necessidade da emissão de nota fiscal para entrega da produção à Cooperativa (“art. 229 e seguintes do RICMS”) com preços mínimos fixados pelo Governo Federal e emissão de nota fiscal de venda, quando ocorre o fato econômico mensurável sujeita à tributação, ressalta que na primeira operação, não existe aquisição da produção. A rigor, prossegue, o produtor rural associado somente recebe o resultado da comercialização quando a cooperativa efetiva a sua saída, através dos leilões da CONAB. Destaca que estes fatos foram, inclusive, reconhecidos no Acórdão ora combatido.

Sustenta que no Acórdão recorrido as determinações do art. 65, do RICMS/BA, com a redação anterior à Alteração nº 80, foram erroneamente interpretadas, uma vez que a entrega da produção de algodão pelos cooperados à Cooperativa não possui natureza jurídica de “operação mercantil” e sim de “ato cooperativo”, previsto no art. 79, da Lei nº 5.764/71. Entende que nesta entrega nem preço deveria ser consignado na nota fiscal, pois não existe, neste ato, conteúdo econômico auferível já que a Cooperativa não irá remunerar seu associado pelo valor ali consignado. Desta forma, prossegue, como não há “operações” anteriores, haja vista que a entrega da produção à Cooperativa não se consubstancia em um contrato de compra e venda, como dispõe o parágrafo único, do art. 79 da mencionada Lei, não pode incidir a ressalva constante na parte final do inciso I, do art. 65, do RICMS/BA, prevalecendo, desta forma, a regra geral de que a base de cálculo a ser observada é o valor das operações de saídas da Cooperativa. Afirma que não reconhecer tal interpretação representa uma afronta ao artigo 110 do CTN, que prevê que a legislação tributária não poderá alterar a definição, o conteúdo e o alcance de dispositivos, formas e conceitos de direito privado utilizados pela Legislação Federal.

Ressalta que a base de cálculo consignada nas notas fiscais de saídas do cooperado para a Cooperativa se dá em obediência à norma editalícia para leilões modalidades PROP e PEP-CONAB, que exigiam preços mínimos a serem consignados. Entretanto, nas saídas o preço da operação foi o de mercado, inferior ao mínimo, tendo sido o ICMS recolhido corretamente. Esta situação foi, de certa forma, reconhecida no Acórdão recorrido, quando entendeu que a real operação mercantil foi a venda nos leilões CONAB, tendo os cooperados recebido a remuneração da produção com base neste valor e não naqueles simbólicos constantes dos documentos fiscais de entrada na Cooperativa. Menciona que, na Decisão recorrida, o relator, equivocadamente, fez crer que as exigências contidas nos editais nas modalidades PROP e PEP não exigiam a consignação de preços mínimos.

Após discorrer acerca do regime de diferimento e transcrever trechos de juristas, o recorrente afirma que antes da Alteração nº 80 (até 15/08/06) a base de cálculo do imposto não poderia ser inferior ao preço praticado pelo contribuinte substituído (art. 65, I, do RICMS-BA), porém, com o advento dessa Alteração, a base de cálculo passou a corresponder ao valor da operação de saída. Sustenta que a antiga redação do inc. I do art. 65 do RICMS-BA tinha a intenção de regular as operações com regime de diferimento entre contribuintes substituídos e substitutos distintos, e não no caso do associado produtor e sua cooperativa, acrescentando que essa modificação introduzida na legislação era interpretativa, o que autorizava a sua aplicação retroativa, nos termos do art. 106, inc. I, do CTN.

Discorre sobre o princípio constitucional da não-cumulatividade e, em seguida, afirma que caso o Auto de Infração seja julgado procedente, ficará consumado o não aproveitamento dos créditos fiscais e o pagamento a mais do imposto. Ao finalizar, solicita que o Auto de Infração seja julgado nulo ou, no mérito, improcedente.

A PGE/PROFIS ao se pronunciar às fls. 601/602 dos autos deste processo, entendeu ser conveniente que este Colegiado encaminhasse os autos à ASTEC/CONSEF para serem dirimidas dúvidas ainda existentes nos autos. Observou, inclusive, que em caso análogo ao presente (AI nº 2789060039067 lavrado contra a COOBAHIA COOPERATIVA BAHIA OESTE) esta 2<sup>a</sup> CJF deliberou a conversão do feito em diligência a ASTEC, visando, essencialmente, o esclarecimento acerca da natureza das operações realizadas entre a Cooperativa e os Cooperados.

Na sessão de julgamento, em pauta suplementar, esta 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento, após análise da solicitação da PGE/PROFIS, bem como na busca da verdade material, acatou a sugestão de encaminhar o processo em diligência à ASTEC/CONSEF, para que auditor fiscal estranho ao feito adotasse as seguintes providências:

1. Verificar, a partir da escrituração contábil da Cooperativa, se há contratos firmados relativos ao período autuado, que resultaram em desembolso de numerário do autuado para os produtores, de forma a configurar ato mercantil de compra e venda;
2. Descrever como se dá o procedimento desde recebimento da produção pela Cooperativa, passando pela venda ao cliente, até o pagamento feito aos Cooperados;
3. Excluir da autuação as operações de natureza cooperativa, desprovidas de caráter mercantil, acaso identificadas.

Através do Parecer ASTEC/CONSEF nº 40/2009 (fls. 607/609), o autor da diligência analisou *in loco* os livros contábeis (Razão e Diário) do recorrente e concluiu que “*efetuadas as devidas verificações nos livros contábeis do autuado, ficou constatado que não há desembolso de numerários por parte da Cooperativa para o Cooperado, enquanto não é concretizada a venda do produto e o consequente pagamento*”.

Ressaltou que, como não restou comprovada que parte das operações entre os produtores e a Cooperativa se revestiu da modalidade mercantil de compra e venda, não elaborou demonstrativo com as exclusões, por abranger todo o levantamento fiscal.

Cientificados do resultado da diligência, fl. 609, não houve pronunciamento por parte da autuante, enquanto que o recorrente protocolou petição (fls. 610/611) requerendo juntada aos autos do inteiro teor do Acórdão nº 0322-12/08 bem como da Ementa pertinente ao Acórdão nº 0376-12/08, ambos originários desta 2<sup>a</sup> CJF, as quais, segundo o mesmo, se referem à idêntica matéria a que ora se discute, cujo teor se encontra abaixo reproduzido:

**“2<sup>a</sup> CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0322-12/08**

**EMENTA: ICMS. DIFERIMENTO. ALGODÃO EM PLUMA. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. O valor consignado no produto (algodão) nas notas fiscais de**

*entradas no estabelecimento de cooperativa de produção, com base nos preços mínimos fixados pelo Governo Federal, não constitui efetivamente um custo da aquisição para contrapor o valor da venda realizada por meio de leilão realizado pelo Governo Federal (CONAB), não devendo servir de parâmetro entre o preço mínimo e o da venda em leilão para constituição da base de cálculo do encerramento do diferimento. Infração insubstancial. Decisão recorrida mantida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.*

## **2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0376-12/08**

**EMENTA: ICMS. DIFERIMENTO. TERMO FINAL (ALGODÃO). RECOLHIMENTO A MENOS DO ICMS PELO RESPONSÁVEL.** Mediante a realização de diligência, restou comprovado que o valor constante na nota fiscal de entrada de algodão no estabelecimento do recorrente, uma cooperativa de produção, não refletia uma operação mercantil e, portanto, não poderia ser tomado como sendo o valor da base de cálculo do ICMS devido no encerramento do diferimento. Nessa situação, a base de cálculo do ICMS devido corresponde ao valor da operação de saída do algodão da cooperativa (operação que pôs termo ao diferimento). Modificada a Decisão recorrida. Infração não caracterizada. Afastada a preliminar de nulidade. Recurso PROVIDO. Decisão unânime.”

A PGE/PROFIS ao emitir seu Parecer conclusivo, fls. 621 e 622, destaca, inicialmente, que as cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, constituídas para prestar serviços aos associados. Acrescenta que “embora o interesse comum dos associados distinga-as das sociedades comerciais em geral, não afasta a incidência do ICMS no momento em que promova a hipótese de incidência do tributo”. Observa, em seguida, que “desde a defesa inicial, o recorrente alega que não **adquire** a produção de seus associados para posterior venda, mas que apenas **recebe** a produção dos seus associados de forma não onerosa e provisória sem qualquer efeito econômico”.

Em conclusão, e em face das conclusões esposadas pela ASTEC/CONSEF (Parecer nº 40/2009) anui às razões recursais, pois comprovada a incorreção de operações mercantis entre a Cooperativa e seus cooperados. Observa, ainda, que a Decisão emanada desta 2<sup>a</sup> CJF é colacionada às fls. 612/615 do processo, guarda consonância com o caso em análise e opina pelo Provimento do Recurso Voluntário interposto, Parecer este, ratificado pela procuradora Sylvia Maria Amoêdo Cavalcante à fl. 623 dos autos.

## **VOTO**

A acusação é de que o recorrente, na qualidade de responsável pelo recolhimento do imposto por diferimento, efetuou pagamento a menos do ICMS no montante de R\$453.117,28 relativamente ao período de setembro/2005 a abril/2006. Foram considerados como infringidos os Arts. 65, 342, 343 c/c com os Arts. 347 e 348 do RICMS/BA.

Inicialmente, analiso a arguição de nulidade do Auto de Infração suscitada em preliminar pelo recorrente. Não vejo como prosperar o argumento de que ocorreu cerceamento ao direito de defesa do recorrente em vista de uma alegada inobservância às regras estabelecidas nos incisos III e V do Art. 39 do RPAF/BA. Isto porque, compulsando os autos, constatei que a acusação está claramente descrita enquanto que os demonstrativos que acompanham o Auto de Infração apontam, com clareza, a infração apurada, a base de cálculo e o valor lançado. Embora o enquadramento legal da infração apurada tenha sido feito de modo não objetivo, tendo o autuante olvidado de indicar os incisos pertinentes aos dispositivos legais mencionados no Auto de Infração, este fato, por si só, não inquinaria o Auto de Infração à nulidade, à luz do contido no Art. 18, § 1º, do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99). Esta omissão deveria ter sido suprida pela autoridade competente e o contribuinte comunicado do fato com indicação de prazo de 10 dias para manifestação.

Ocorre, entretanto, que o próprio recorrente ao adentrar a discussão do mérito da autuação demonstrou ter entendido totalmente a acusação, defendendo-se detalhadamente de todos os fatos

presentes aos autos, situação esta que afasta o dito cerceamento do direito de defesa. Considero superada a nulidade pretendida.

No mérito, em síntese, o sujeito passivo sustenta que, por ser uma cooperativa agrícola, não adquire a produção de seus associados para posterior venda, mas tão-somente recebe a produção dos mesmos de forma não onerosa e provisória sem qualquer efeito econômico. Ou seja, realiza movimentação física/simbólica das mercadorias, sem o caráter de operação mercantil. Nesta condição, os preços consignados nas notas fiscais de entrada do cooperado à Cooperativa são simbólicos, fixados, porém, por força da legislação federal a que se encontram submetidas às operações em análise. Que o preço final somente é conhecido após a venda realizada nos leilões da CONAB, podendo tal preço ser inferior ao mínimo estabelecido. Sobre as vendas autuadas observa que o ICMS foi corretamente calculado e recolhido.

Inicialmente, destaco que é fato incontrovertido que a matéria ora em discussão já foi objeto de julgamentos nesta 2ª CJF, conforme decisões mencionadas no relatório que precede o presente voto. A propósito, no voto proferido pelo ilustre conselheiro Álvaro Barreto Vieira, no Acórdão nº 0376-12/08, está expresso: “*Comprovado que não houve operação mercantil anterior à saída do algodão do Estado da Bahia, a base de cálculo da operação que pôs termo ao diferimento é a estabelecida na primeira parte do inciso I do artigo 65 do RICMS-BA, ou seja, o valor consignado na nota fiscal de saída do estabelecimento do recorrente, o que acarreta a improcedência da autuação*”.

Por outro lado, acolho o argumento do recorrente e, nesse passo, concordando com a douta PGE/PROFIS, é certo que as cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo das sociedades comerciais em geral, embora tal circunstância não afaste a incidência do ICMS no momento em que promova a hipótese de incidência do tributo.

Em vista desta circunstância, diante dos documentos acostados aos autos e para que não pairassem dúvidas sobre as operações que se constituíram no objeto da autuação, o processo foi convertido em diligência, para que fosse verificado se efetivamente as operações em tela eram ou não referentes a operações mercantis. A diligência realizada pela ASTEC/CONSEF demonstrou que, nas operações ocorridas entre os cooperados e a Cooperativa, não havia operações mercantis de compra e venda, mas sim atos cooperativos. Inclusive foi solicitada a elaboração de demonstrativo, com a exclusão de operações de natureza cooperativa, desprovidas de caráter mercantil, se as mesmas fossem identificadas, tendo o auditor diligente informado que não elaborou tal demonstrativo, pois as operações de caráter não mercantil abrangeram todo o levantamento fiscal.

Diante destas comprovações, resta provado que os valores consignados nas notas fiscais de entrada não se referiam aos efetivos valores de vendas do algodão, mas sim aos valores indicados pelo Governo Federal, não podendo servir como parâmetro para a determinação da base de cálculo do ICMS, cuja incidência se concretiza no momento da saída do produto da Cooperativa, e da remuneração paga aos cooperados.

Portanto, sendo comprovado que não houve operação mercantil anterior à saída do algodão do Estado da Bahia, a base de cálculo da operação que pôs termo ao diferimento é a estabelecida na primeira parte do inciso I do artigo 65 do RICMS-BA, ou seja, o valor consignado na nota fiscal de saída do estabelecimento do recorrente.

Pelo acima exposto, acolho o opinativo da douta PGE/PROFIS e em consonância com o entendimento já firmado por esta 2ª Câmara de Julgamento nos julgados mencionados, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar IMPROCEDENTE o presente Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> 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 **110424.0044/06-6**, lavrado contra **UNIBAHIA – SOCIEDADE COOPERATIVA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de novembro de 2009.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

ROSANA MACIEL BITENCOURT PASSOS - REPR. DA PGF/PROFIS