

PROCESSO - A. I. Nº 206851.0091/09-1
RECORRENTE - COOPERCAS – COOPERATIVA DE PRODUTORES E COMMODITIES AGRÍCOLAS
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0269-05/10
ORIGEM - INFRAZ BARREIRAS
INTERNET - 22/09/2011

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0274-11/11

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. BENEFÍCIO FISCAL DO PROALBA (PROGRAMA DE INCENTIVO À CULTURA DO ALGODÃO). A vedação quanto à utilização de créditos fiscais decorrentes de aquisições de insumos destinados à produção agrícola de algodão e outras culturas, conforme legislação do PROALBA – Lei nº 7.932/01 e Decreto nº 8.064/01, aplica-se, exclusivamente, aos produtores e às cooperativas credenciadas, o que não é a hipótese dos autos. Falta de previsão normativa para vedação de créditos das aquisições de insumos por contribuinte em atividade de comércio. Infração improcedente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o caso de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão proferida pela 5ª JJF, através do Acórdão nº 0269-05/10, que julgou Procedente a autuação, lavrada para imputar ao sujeito passivo o cometimento da seguinte infração:

“Utilização indevida de crédito fiscal ICMS, em decorrência da utilização de crédito presumido, com vedação de créditos do imposto relativos à aquisição ou entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento e aos serviços tomados, vinculados às saídas com crédito presumido”.

Complementando a imputação antes transcrita, consta da descrição: “Refere-se ao crédito fiscal indevido, resultante de aquisições de insumos destinados a produtores habilitados pelo PROALBA, associados da Coopercas, que utilizou de crédito presumido que consequentemente veda créditos de ICMS relativo à aquisição de mercadorias, infração prevista nos artigos 2-V, 6-III-b e 11 do decreto 8.064/2001. Apurado conforme demonstrativo anexo único”.

O autuado apresentou, tempestivamente, a sua impugnação, de plano suscitando a nulidade do Auto de Infração, por inobservância ao inc. III, do art. 39, do RPAF/99, sob o argumento de que houve falha na descrição do fato tido como infração tributária.

No mérito, sustentou que a operação de aquisição de insumos agropecuários utilizados pelos associados assumia característica de ato não cooperativo, atuando a cooperativa, nessa atividade, como verdadeiro comerciante, sem, contudo, auferir lucro, frisando que o direito ao crédito de ICMS destacado nas operações de aquisição de insumos agrícolas, em outras unidades da Federação, tem respaldo constitucional e legal, nos princípios da não-cumulatividade e da isonomia tributária.

Por seu turno, o autuante, na informação fiscal de fls. 116/121, rebateu as alegações defensivas, mantendo, integralmente, a procedência do Auto de Infração.

Em seguida, a JJF converteu o processo em diligência fiscal (fls. 125/127), para que o auditor responsável pela ação fiscal prestasse nova informação e respondesse aos quesitos apresentados.

Às fls. 130/131, o autuante atendeu ao quanto solicitado pela Junta, na diligência.

Notificado da informação fiscal, o autuado voltou a se manifestar (fls. 136/139), enfatizando a improcedência da autuação e reiterando os termos da defesa inicial.

No julgamento, a JJF, inicialmente, indeferiu a preliminar de nulidade suscitada, atinente à ausência dos requisitos formais necessários à validade do Auto de Infração, sob a tese de que o ato administrativo desobedeceu ao disposto no art. 39, III, do RPAF/99, incorrendo, também, em violação aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da segurança jurídica.

Posicionou-se a Primeira Instância na linha de não haver, no caso concreto, qualquer indício de cerceamento dos direitos de defesa e contraditório, nem ofensa ao princípio do devido processo legal, ressaltando que não se vislumbrava como seria possível acolher a preliminar de nulidade, porquanto não se verificou a existência de falha na descrição do fato infracional.

Quanto ao mérito, a JJF dirimiu a lide administrativa posta à sua apreciação, na seguinte literalidade:

"Ingressando agora na questão de fundo, não tenho dúvida de que os argumentos esposados pelo autuante se revelam em melhor conformidade com o direito posto. Senão vejamos. A principal tese da defesa é a tentativa de apartar a atividade de compra de insumos desenvolvida pela cooperativa das operações de venda processadas em nome dos produtores a ela associados. Essa linha de defesa não se revela totalmente descabida, porém para efeitos tributários, a mesma não prevalece, visto que a atividade de venda da produção agropecuária por cooperativas se encontra inserida, no Estado da Bahia, no regime de diferimento, ou seja, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto do produtor é transferida à cooperativa, conforme estabelece o art. 343, I, do RICMS/BA, regra abaixo reproduzida:

Art. 343. É diferido o lançamento do ICMS incidente:

I - nas operações relacionadas com cooperativas de produtores, para o momento em que ocorrer a saída subsequente do produto, mesmo beneficiado ou industrializado, exceto se para tal saída também houver previsão de diferimento do imposto, nas seguintes hipóteses:

- a) saídas de mercadorias de estabelecimento de produtor rural ou extrator com destino a estabelecimento de cooperativa de que fizer parte, situado neste Estado;**
- b) saídas, dentro do Estado, das mercadorias referidas na alínea anterior, de estabelecimento de cooperativa de produtores ou extratores, com destino:**

1 - a outro estabelecimento da mesma cooperativa;

2 - a estabelecimento de cooperativa central ou de federação de cooperativas de que a cooperativa remetente fizer parte;

c) saídas das supramencionadas mercadorias de estabelecimento de cooperativa central de que trata o item 2 da alínea anterior com destino a estabelecimento de federação de cooperativas de que fizer parte, neste Estado;

Sendo assim, o regime de tributação aplicável ao produtor, inclusive no que se refere à apuração do imposto, é transferido ao substituto tributário, no caso em exame, à cooperativa. Nessa linha de entendimento, se o produtor é optante do Proalba, o imposto a ser apurado pela cooperativa se submete ao regramento daquele benefício, não podendo ser desmembrada a operação de compra de insumos feita pela cooperativa das saídas subsequentes da produção onde esses insumos foram aplicados. O regime de tributação adotado pelos beneficiários do Proalba afasta a possibilidade de apuração cumulativa de créditos fiscais pelas entradas de insumos em convivência com os créditos presumidos dos produtores (contribuintes substituídos) previstos na regra específica do benefício fiscal.

Assim, a atividade de aquisição de insumos pela cooperativa COOPERCAS integra a sistemática de apuração do imposto previsto no PROALBA, em relação às aquisições destinadas à cultura do algodão, visto que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido pelo produtor, nas saídas sujeitas à incidência do ICMS é transferida à cooperativa, por conta, como já destacamos acima, do regime de diferimento ("substituição tributária para trás"), aplicável as operações de venda de produção agropecuária pelas cooperativas.

O fato de a cooperativa agrícola ter se excluído da benefício do Proalba não lhe se assegura o direito de apurar separadamente o imposto devido nas saídas de algodão dos seus produtores, associados ou não, uma vez que a legislação do ICMS da Bahia concentra a responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido pelos produtores na pessoa da entidade associativa. Se os produtores, como no caso em exame, são optantes do Proalba, esse benefício repercute na apuração do imposto a ser recolhido pela cooperativa.

No que tange às demais culturas e produtores não aderentes ao Proalba, aplica-se o Decreto Estadual nº 9.029/04, com efeitos a partir de 01/04/04, que promoveu a alteração nº 54 ao RICMS/Ba, norma cogente e que

já se encontrava vigente à época de ocorrência dos fatos geradores objeto do presente Auto de Infração, verificados no exercício de 2007. Conforme o regramento estabelecido no referido Decreto, no art. 2º, que promoveu alteração no art. 97, § 4º, do RICMS/Ba, temos que:

Da Vedaçāo da Utilização do Crédito Fiscal

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:

(...)

§ 4º Fica vedado ao produtor rural ou extrator não equiparado a comerciante ou a industrial, sujeito à apuração do imposto na forma prevista no § 4º do art. 117, o aproveitamento de quaisquer créditos relativos ao imposto incidente nas operações ou prestações anteriores.

Art. 117 – (...)

§ 4º Nas operações de saídas efetuadas por produtor rural ou extrator não equiparado a comerciante ou a industrial o crédito fiscal relativo às operações ou prestações anteriores será apurado mediante aplicação dos percentuais especificados no Anexo 98 sobre o valor do débito.

Nota: O § 4º foi acrescentado ao art. 117 pela Alteração nº 54 (Decreto nº 9.029, de 19/03/04, DOE de 20 e 21/03/04), efeitos a partir de 01/04/04.

Frisamos acima que a inserção das normas estampadas no Decreto nº 9.029/04, para fundamentar o lançamento tributário, não constituiu inovação nos fundamentos jurídicos do Auto de Infração. A defesa ao sustentar a invalidade da acusação fiscal argumentou que os insumos adquiridos pela cooperativa eram também destinados à aplicação em outras culturas ou vendidos a produtores não optantes do Proalba. Todavia, em oposição a essas causas, aparentemente impeditivas da formalização do lançamento, fez o autuante, como contra-argumento, invocar a aplicação do citado Decreto, posto que o regime de apuração de créditos fiscais, pelas entradas e o presumido, não convivem juntos, também em relação às saídas de outros produtos agrícolas, a exemplo do milho, feijão, arroz em casca, café, soja e outras culturas.

Não há, como já foi reiteradamente afirmado, possibilidade do autuado apurar em separado e de forma cumulativa os créditos referentes às aquisições de insumos e, paralelamente, lançar em sua escrita os créditos presumidos dos produtores associados ou não ao Proalba, se valendo, assim, de um regime de apuração em que o mesmo aparta as operações de compra daquelas referentes às operações de vendas da produção de seus associados/cooperados. O regime de apuração do ICMS, para a cooperativa e os produtores é concentrado na pessoa da primeira entidade, em razão do regime de diferimento, na modalidade substituição tributária, conforme já analisado anteriormente.

As teses defensivas, apresentadas em longo arrazoado, portanto, não se sustentam, visto que partem da premissa de que a cooperativa, no regime tributário do ICMS, é sujeito passivo autônomo em relação às obrigações tributárias dos produtores que comercializam sua produção através dessa entidade associativa. O regime jurídico do ICMS da Bahia transfere à cooperativa a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto devido nas operações de saídas subsequentes da produção. Logo, em razão dessa transferência, o regime tributário, no que tange aos créditos fiscais, do Proalba e do Decreto 9.029/04, este parte integrante do RICMS/Ba, aplica-se integralmente à cooperativo autuado.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Irresignado, o autuado formalizou, em tempo hábil, o Recurso Voluntário de fls. 166 a 188, pedindo a reforma do Julgado, ratificando a tese, já suscitada na defesa, de nulidade do Auto de Infração e, meritoriamente, postulando a improcedência da infração.

Sustentou a nulidade do Auto de Infração, por inobservância do inc. III, do art. 39, do RPAF/99, ao argumento de que houve falha na descrição do fato considerado infração tributária, com o cerceamento do direito de defesa (incisos II e IV do art. 18 do RPAF).

Alegou que o acórdão recorrido não analisou, com o cuidado costumeiro, as preliminares arguidas, pelo contrário, tanto o autuante, como os membros da 5ª JJF, inovaram, aduzindo teses que extrapolavam os limites da autuação e da estrita legalidade a que está subordinado o lançamento fiscal, demonstrando que o presente Auto de Infração se encontra eivado de vício, por conseguinte, acarretando a sua inviabilidade.

Transcreveu o art. 39 e incisos, do RPAF, destacando que a autuação não preencheu, principalmente, ao estatuído no inciso III, do referido artigo.

Em seguida, afirmou que tal constatação autorizaria “*a decretação da nulidade do Auto de Infração, já que este apontou como suposta irregularidade o aproveitamento de crédito fiscal oriundo de operações de aquisição de insumos agropecuários em estabelecimentos localizados em outras unidades da federação, em virtude de vedação expressa na Lei nº 7.932/2001 aos beneficiários do PROALBA, associados do recorrente, e não à vedação prevista no Decreto 9.029/2004, muito menos à impossibilidade de aproveitamento de tais créditos em virtude do Regime de Diferimento (art. 343, I, do RICMS/BA)*”, como sustentou o Acórdão hostilizado.

Asseverou ser uma cooperativa de produtores rurais, cujos objetivos sociais são, dentre outros, a aquisição e revenda de insumos agrícolas utilizados nas diversas plantações de seus associados e a comercialização da produção dos mesmos e que, nas referidas operações de aquisição de insumos agropecuários, em estabelecimentos localizados em outras unidades da federação, se creditava do ICMS destacado nas notas fiscais de compra.

A par disso, ponderou ter sua conduta amparo legal, encontrando-se em conformidade com o art. 3º da Lei nº 7.932/2001, e arts. 4º e 9º do Decreto nº 8.064/ 2001, os quais autorizavam o autuado a aproveitar o crédito presumido dos seus associados, que são beneficiários do PROALBA, conforme reconheceu tanto o autuante, como a JJF.

Entendeu ser impossível se atribuir validade à autuação ora discutida, já que o Auto de Infração apontou como irregularidade o aproveitamento de crédito fiscal oriundo de operações de aquisição de insumos agropecuários em estabelecimentos localizados em outras unidades da federação, em virtude de vedação estabelecida na Lei nº 7.932/2001 aos beneficiários do PROALBA, associados do recorrente, e não à vedação prevista no Decreto nº 9.029/2004, utilizada posteriormente como fundamento da autuação, muito menos à impossibilidade de aproveitamento de tais créditos pelo regime de diferimento (art. 343, I, do RICMS/BA), como foi sustentado no acórdão guerreado.

Diante dessa omissão, disse o recorrente, embasado no art. 18, incs. II e IV, do RPAF/99, se apresentar o Auto de Infração com vício insanável de nulidade, uma vez não identificada, com precisão e clareza, a infração cometida.

Adentrando ao mérito da causa, inicialmente, apresentou considerações em torno da natureza jurídica da sociedade cooperativa e do ato cooperativo, salientando que na comercialização dos produtos dos seus cooperados, assumia a natureza jurídica de ato cooperativo, enquanto que, na operação de aquisição de insumos agropecuários utilizados pelos associados, passava a ter característica de ato não cooperativo, atuando, nessa atividade, como verdadeiro comerciante, sem, contudo, auferir lucro.

Ressalvou, ainda, que os insumos adquiridos são destinados a diversas culturas e plantações implementadas por seus associados, a exemplo de soja, milho, algodão, café, frutas, dentre outras culturas desenvolvidas na região oeste do Estado da Bahia, frisando, de forma reiterada, que os insumos, cujos créditos fiscais foram glosados, não se destinavam, exclusivamente, ao uso na cultura de algodão, porquanto os associados produziam mais de um produto agrícola, até pela necessidade de rotação de cultura para preservação do solo.

De outra parte, defendeu que o direito ao crédito de ICMS destacado nas operações de aquisição de insumos agrícolas em outras unidades da Federação tem respaldo constitucional e legal, nos princípios da não-cumulatividade e da isonomia tributária, transcrevendo, na peça defensiva, as disposições do art. 155, § 2º, I, da Constituição e do art. 19, da Lei Complementar do ICMS, nº 87/96.

Também recorreu às citações doutrinárias de tributaristas brasileiros, entre eles: Rogério Pires da Silva, José Eduardo Soares de Melo, Gilberto de Ulhôa Canto, Luciano Amaro, Geraldo Ataliba e Cleber Giardino e chamou a atenção para a disposição da Lei Estadual do ICMS (art. 5º, § 2º, Lei nº 7014/96), atinente ao enquadramento dos produtores rurais e das cooperativas no rol de contribuintes do imposto, afirmando que seriam sujeitos passivos tributários distintos, porquanto

submetidos, cada qual, à obrigação de escrituração contábil e fiscal das operações que realizavam, ressaltando que tal fato foi ignorado pelo acórdão recorrido.

Reafirmou serem os insumos adquiridos pelo cooperativo autuado, a qual agiu nessa operação como verdadeiro comerciante, e que a operação de entrada fez surgir o direito ao crédito, de acordo com o previsto no art. 93, I, alíneas “a” e “c”, e § 1º, do RICMS/BA, cujo teor reproduziu.

Em seguida, observou que a Lei nº 7.932/01, ao instituir o Programa de Incentivo à Cultura de Algodão – PROALBA, criou o benefício fiscal do crédito presumido aos produtores de algodão do Estado da Bahia, realçando que o art. 3º da referida Lei concedeu aos produtores de algodão que atendessem às condições estabelecidas no seu art. 2º, o crédito presumido de até 50% do imposto ICMS, incidente sobre o valor de comercialização do algodão.

Assegurou que, de igual forma, o Decreto nº 9.029/04, o qual alterou o art. 97, § 4º, do RICMS, também estatuiu o crédito presumido aos produtores rurais em geral, encontrando-se prevista, de forma expressa, dentre outras exigências legais para gozo do benefício do PROALBA, a renúncia ao aproveitamento de quaisquer outros créditos do ICMS, inclusive aqueles relativos à entrada de insumos da produção e da aquisição de bens do ativo imobilizado.

Outrossim, frisou que um dos aspectos que tornava insubstancial a autuação era o fato de que a vedação de utilização de crédito do ICMS relativo à entrada de insumos da produção seria exclusiva aos insumos empregados na lavoura de algodão e que, conforme exposto em linhas pretéritas, os insumos adquiridos pelo cooperativo autuado eram revendidos para as diversas culturas/plantações implementadas por seus associados, fosse a produção de soja, milho, café, algodão e frutas, dentre outros produtos agrícolas produzidos na Região Oeste do Estado da Bahia.

Depois, afirmou a impossibilidade de se saber se os insumos revendidos aos seus associados foram ou não empregados exclusivamente na produção de algodão.

Não bastasse isso, o atendimento aos requisitos previstos no PROALBA, e no art. 97, § 4º, do RICMS/BA, especialmente às vedações de aproveitamento de crédito do ICMS relativas à entrada de insumos da produção, se aplicavam, exclusivamente, em relação aos produtores rurais beneficiários habilitados a utilizarem tal benefício fiscal e não à Cooperativo recorrente, a qual não atuava como produtor rural, mas como comerciante que adquiria e revendia insumos agrícolas.

Também chamou a atenção de que o próprio autuante reconheceu ter a Cooperativo autuado se descredenciado do PROALBA, desde 13/07/2007, sendo que a partir de então, se creditava do ICMS destacado nas operações de aquisições interestaduais de insumos agropecuários, tendo deixado o aproveitamento de tal crédito de ser vedado a partir da sua desabilitação no PROALBA, já que exigida a renúncia, exclusivamente, aos contribuintes que utilizavam tal benefício fiscal.

Apontou, mais uma vez, não haver dúvida de que a cooperativa, ao adquirir os insumos para revenda aos seus associados, atuava equiparando-se a um comerciante, portanto, fazendo jus ao aproveitamento do crédito do ICMS destacado nas referidas operações, já que não mais utilizava o PROALBA, inexistindo, assim, qualquer renúncia ou vedação à utilização de tais créditos, visto como são claros os Decretos ao vedarem o produtor rural de se creditar dos insumos adquiridos para produção, e não aos demais contribuintes que participavam das outras etapas da operação, em especial à Cooperativo recorrente, a qual praticou ato equiparado a comerciante, adquirindo insumos agrícolas e os revendendo.

Enfatizou ser o objetivo da norma do PROALBA, ao exigir renúncia ao aproveitamento de quaisquer outros créditos, evitar a utilização em duplicidade, pelo mesmo contribuinte (produtor rural), do crédito de ICMS, oriundo da mesma operação, quando da venda do algodão, decorrente da aquisição de insumos (art. 93 e seguintes do RICMS) e o presumido trazido pelo art. 4º do Decreto nº 8.064/01.

Por outro ângulo, asseverou que, no caso em exame, não houve qualquer violação normativa, pois o produtor rural só utilizou o crédito presumido, enquanto aquele decorrente das entradas de insumos agrícolas oriundos de outras unidades da Federação foi aproveitado, exclusivamente, pelo recorrente, a qual, em tal operação, se equiparava a um comerciante, fazendo jus a tal crédito nos termos do art. 93 e seguintes do RICMS.

Argumentou que se as teses do presente inconformismo não fossem acolhidas, haveria uma gritante ofensa ao princípio da legalidade tributária, que limita a atuação do poder tributante em prol da justiça e da segurança jurídica dos contribuintes.

Em seguida, destacou que o acórdão recorrido, de forma totalmente equivocada e inovando a autuação, considerou que, por força do regime de diferimento (art. 343, I, do RICMS), o qual transfere a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido ao produtor rural, transferiria, de igual modo, as regras de aproveitamento do crédito fiscal das operações antecedentes praticadas pelo produtor rural, cujo aproveitamento do crédito é vedado pelo PROALBA e Decreto nº 9.029/04.

Avaliou, ainda, o recorrente, a ausência de prejuízo ao Estado da Bahia, já que o produtor rural habilitado pelo PROALBA só utilizou o crédito presumido, não havendo duplicidade de lançamento de créditos fiscais, tendo o recorrente utilizado o crédito decorrente das operações de aquisições interestaduais de insumos agropecuários (art. 93 e seguintes do RICMS), já que, em tal operação, se equiparava a um comerciante.

Prosseguindo, salientou que, se o insumo tivesse sido fornecido por qualquer contribuinte comerciante de insumos agropecuários, não haveria qualquer dúvida na legalidade do crédito por ele aproveitado, entretanto, não observou o autuante que, em tal operação, a Cooperativo recorrente agia equiparada a um comerciante, merecendo, destarte, o mesmo tratamento tributário, portanto, os lançamentos tributários efetivados pela cooperativa não acarretavam qualquer prejuízo para o Estado da Bahia.

Ao finalizar a peça recursiva, o contribuinte reiterou o pedido de nulidade do Auto de Infração e, meritoriamente, pediu a improcedência/insubsistência da autuação, porquanto demonstrada a legalidade do aproveitamento do crédito fiscal, em conformidade com o art. 93 e seguintes do RICMS.

A PGE/PROFIS, em seu opinativo de fls. 196 a 199, pronunciou-se pelo Não Provimento do Recurso Voluntário interposto, considerando ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido.

Manifestou a inexistência da nulidade suscitada por se encontrar absolutamente clara a imputação fiscal, devidamente tipificada e alicerçada na legislação tributária estadual, tendo o lançamento atendido a todos os requisitos descritos no art. 39, do RPAF.

Asseverou, quanto ao mérito, que: “*No lançamento tributário sob apreço, o recorrente apesar de descredenciada do PROALBA adquire insumos de produtores optantes do PROALBA o que, decerto, determina a aplicação do regime tributário do ICMS que transfere à cooperativa a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto devido nas operações de saídas subsequentes da produção.*”

O sujeito passivo, ao tomar conhecimento do Parecer da PGE/PROFIS, voltou a se manifestar (fls. 203/207), asseverando que, com a devida vênia, a Procuradoria não compreendeu o cerne da questão, nem analisou o Recurso Voluntário com a atenção costumeira, o que o forçou à apresentação da presente Manifestação, como forma de alertar o Relator, para que não fosse induzido a erro.

Prossseguiu, reiterando os argumentos recursais e, ao final, afirmando que: diante da ausência de amparo legal dos fundamentos do acórdão recorrido e do Parecer da PGE/PROFIS e diante do fato de que as restrições de aproveitamento de crédito do ICMS se aplicarem, exclusivamente, aos produtores rurais e não à COOPERATIVO RECORRENTE, não existia respaldo legal na tese de aplicação do art. 343, I, do RICMS/BA, requerendo fosse provido o Recurso interposto.

Na CJF, designado Relator, após aferição detalhada da procedimentalidade, submeto o feito a julgamento, nesta assentada.

VOTO

Inicialmente, deixo de apreciar as preliminares de nulidade suscitadas pelo sujeito passivo, por vislumbrar a possibilidade de, no mérito, decidir a lide em seu favor, nos termos do art. 155, parágrafo único, do RPAF.

Nas questões de fundo, com a devida vênia de tudo quanto foi dito no presente Auto de Infração, tenho que a presente autuação estriba-se em argumento insustentável do ponto de vista do direito tributário. Refiro-me à confusão feita entre a cooperativa autuado e seus associados, premissa básica utilizada para justificar a submissão do sujeito passivo deste lançamento de ofício às regras aplicáveis aos produtores rurais credenciados do PROALBA.

Ao contrário do que se afirmou, as cooperativas são, sim, sujeitos passivos para fins de composição das relações jurídicas de direito tributário, caso contrário nada se teria para discutir no presente Auto de Infração, lavrado que foi contra uma entidade associativa desta espécie. Pior, toda a legislação do PROALBA e o próprio RICMS estariam incorrendo em manifesto equívoco, pois tratam da responsabilidade tributária das cooperativas, admitindo, inclusive, a concessão de benefícios - à cooperativa, e não simplesmente aos seus associados.

A par disso, as cooperativas são regularmente constituídas por intermédio de seus estatutos sociais, a exemplo daquele constante das fls. 92/114; são pessoas jurídicas de direito privado, sociedades civis, possuem inscrição estadual e no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, possuem sede, objetivos sociais etc. etc. etc. Tudo o que é suficiente e necessário para que seja reconhecida como sujeito de direitos e obrigações.

O fato de ser marcada pelo caráter associativo, de ser criada para satisfazer às necessidades de seus associados, não a despersonaliza, até mesmo porque essa é a marca mais forte de toda e qualquer pessoa jurídica: tratam-se de ficções criadas pelo direito para permitir que o homem, enquanto pessoa física, realize projetos que seriam impossíveis - ou muito mais difíceis - do que se tivesse à sua frente algo maior, mais imponente, uma empresa.

A par dessa digressão meramente lógica, temos a Lei Complementar nº 87/96, cujo art. 11, §3º, II, inseriu no âmbito normativo do ICMS o primado da autonomia dos estabelecimentos, segundo o qual todo estabelecimento, ainda que do mesmo titular, é autônomo. Trata-se de requisito necessário ao adequado funcionamento da teia de tributação do ICMS, sem o qual difícil seria organizar a sistemática de créditos e débitos imposta pelo primado da não cumulatividade.

Observe-se, a propósito, que dois estabelecimentos do mesmo titular, quando realizam entre si transferências de mercadorias, não estão realizando uma operação de compra e venda, mas isso não significa que o ICMS deixará de incidir. O mesmo se diz com relação aos atos cooperativos: não é porque eles não implicam compra e venda de mercadorias entre a cooperativa e seus associados, como assevera o autuante em sua informação fiscal, que se tratam de operações que extrapolam o âmbito de incidência do ICMS.

Aliás, levada a sério à premissa ferrenhamente defendida pelo autuante e pela Junta de Julgamento Fiscal, nada haveria para ser discutido por esta Câmara, pois estamos diante de um Auto de Infração que foi lavrado contra uma cooperativa; em sendo ela esse ser despersonalizado que se apregoa, o próprio Auto de Infração deveria deixar de existir, cabendo às autoridades fazendárias voltar suas acusações contra cada associado, individualmente. Essa é a conclusão que se extrai da Decisão recorrida.

Pior. A legislação do PROALBA e o próprio RICMS deveriam ser revistos, já que neles as cooperativas são tratadas como sujeitos de direitos e obrigações. Fala-se em dever de pagar tributo e em direito a crédito da cooperativa, e não apenas dos produtores associados.

Abandonada tal premissa, porque manifestamente equivocada, verifica-se que está sendo exigido neste lançamento de ofício ICMS decorrente da acusação de utilização indevida de crédito fiscal. De acordo com o autuante, a cooperativa fazia uso do crédito presumido do PROALBA e, em virtude disso, estava impossibilitada de fazer uso dos créditos decorrentes das aquisições de insumos.

É importante consignar que, no período objeto da autuação (nov/2007 a nov/2008), o autuado não mais estava inserida no PROALBA. Logo, uma coisa é fato, ela não estava submetida às regras dos arts. 2º, V, e 6º, III, do Decreto nº 8.064/2001, nas quais se embasa o Auto de Infração, e, consequentemente, não tinha porquê renunciar aos créditos relativos às entradas de mercadorias, já que se trata de exigência voltada exclusivamente aos produtores e cooperativas credenciados ao PROALBA, consoante se observa das normas a seguir transcritas:

"Art. 2º - Poderão ser beneficiários do PROALBA os produtores de algodão e as cooperativas agrícolas que o requererem, desde que atendam aos seguintes requisitos:

(...)

V -expressa renúncia ao aproveitamento de quaisquer outros créditos do ICMS, relativos à entrada de insumos e de bens do ativo imobilizado para serem utilizados na produção de algodão;".

"Art. 6º - Para poder efetuar o lançamento do crédito presumido a que se referem os arts. 4º e 5º, o produtor ou a cooperativa credenciado ao PROALBA terá de obter autorização da SEFAZ que será:

(...)

III - instruído com:

(...)

b) documento no qual o produtor ou a cooperativa expresse sua renúncia ao aproveitamento de quaisquer outros créditos relativos a insumos e bens do ativo imobilizado, utilizados na produção de algodão;".

Vale registrar que a necessidade de renúncia aos créditos para fins de fruição de crédito presumido não pode ser presumida ou inferida pelo aplicador do direito a partir da "sistematica" do benefício. O art. 97, do RICMS, que trata das vedações quanto à utilização de créditos fiscais, é expresso ao consignar que a renúncia aos créditos em virtude de benefícios de crédito presumido tem de ser expressa na legislação e, mais, decorre de uma opção do contribuinte quanto à utilização do benefício em lugar do crédito real:

"Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:

(...)

X - quando o contribuinte optar:

(...)

b) pela utilização de crédito presumido em substituição ao aproveitamento dos créditos fiscais relativos a operações e prestações tributadas, sempre que nesse sentido houver disposição expressa (art. 96);".

No caso em análise, nem a Lei instituidora do PROALBA (Lei nº 7.932/2001) nem o Decreto regulamentador (Decreto nº 8.064/2001) estabelece tal renúncia para os produtores e cooperativas não credenciadas. A exigência de renúncia dos créditos das entradas, como visto linhas atrás, aplica-se, exclusivamente, àqueles que aderem ao Programa, o que não é o caso do autuado. Também não havia, no RICMS vigente à época, qualquer regra, genérica ou específica, que vedasse a manutenção desses créditos.

Vale registrar que, a partir de 01/05/2010, a regra de manutenção de crédito sobre as entradas dos produtos elencados nos arts. 20 e 79, do RICMS, passou a valer, exclusivamente, para as entradas em estabelecimentos agropecuários e industriais, *in verbis*:

"Art. 104. Não se exige o estorno do crédito fiscal relativo:

(...)

VI - às entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção de que cuida o art. 20, bem como às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos (Conv. 100/97);".

Nota: A redação atual do inciso VI do art. 104 foi dada pela Alteração nº 134 (Decreto nº 12080, de 01 e 02/05/10. DOE de 01 e 02/05/10), efeitos a partir de 01/05/10.

“Art. 105. Não se exige o estorno ou anulação do crédito fiscal relativo:

(...)

V - às entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da redução da base de cálculo de que cuidam os incisos I e II do art. 79, bem como às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos (Conv. 100/97);”. Nota: A redação atual do inciso V do art. 105 foi dada pela Alteração nº 134 (Decreto nº 12080, de 01 e 02/05/10. DOE de 01 e 02/05/10), efeitos a partir de 01/05/10.

Além disso, não se pode sequer dizer que o crédito presumido previsto no art. 9º, do indigitado Decreto nº 8.064/2001, seja um benefício em favor da cooperativa não credenciada, pois, para fruição do crédito presumido, ela tem de comprovar que repassou ao produtor credenciado, através de depósito bancário, valor igual ao utilizado como crédito fiscal. Ou seja, para a cooperativa não credenciada, o crédito presumido do art. 9º, do Decreto nº 8.064/2001, não é um benefício; o benefício é, na verdade, para o produtor e para a cooperativa credenciada, que recebe em espécie o valor do crédito presumido utilizado pela cooperativa não credenciada adquirente de mercadorias.

Destarte, seja pela falta de previsão normativa, seja porque o autuado, no final das contas, não goza de qualquer benefício, não merece respaldo a tese de que os créditos das aquisições de insumos são indevidos.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o presente Auto de Infração.

VOTO EM SEPARADO

Concordo com o voto do ilustre Relator, porém creio ser necessária a adição de outros fundamentos para melhor esclarecer a Decisão.

O Recorrente suscitou a nulidade do lançamento de ofício, alegando a existência de contradição entre a infração apontada e a descrição dos fatos, bem como a descrição imprecisa e fundamentada da infração, o que teria causado cerceamento ao seu direito de defesa.

Da análise do Auto de Infração, verifico que, no campo “Descrição dos fatos”, consta que o autuado é uma cooperativa formada por associados produtores agrícolas, dedicando-se a fornecer aos seus associados insumos agropecuários. O lançamento de ofício acusa o recorrente de, no período fiscalizado, ter se creditado do ICMS destacado nas notas fiscais em operações de aquisições interestaduais de insumos e, ao mesmo tempo, ter lançado em sua conta corrente fiscal, o crédito presumido previsto no PROALBA (Programa de Incentivo à Cultura do Algodão do Estado da Bahia), instituído pela Lei nº 7.932/01 e regulamentado pelo Decreto nº 8.064/01 e alterações posteriores. Assim, conclui-se que o fato imputado ao recorrente refere-se ao lançamento, em sua escrita fiscal, dos créditos de ICMS relacionados à aquisição dos insumos, os quais não poderiam conviver com o crédito presumido, segundo o autuante.

Embora o fato infracional não tenha sido redigido com a clareza que seria desejável num lançamento de ofício, a infração resta esclarecida quando se examinam os demonstrativos e photocópias do livro Registro de Apuração do ICMS acostados pelo preposto fiscal (fls. 7 a 38). Nos citados demonstrativos estão relacionadas todas as notas fiscais de aquisições interestaduais de insumos, a base de cálculo e o valor do ICMS nelas destacado e o somatório mensal de imposto coincide exatamente com o valor lançado a crédito pelo contribuinte no livro Registro de Apuração, donde se extrai que a acusação se reporta ao uso, como crédito fiscal, do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição de insumos, realizadas pelo recorrente junto a estabelecimentos localizados em outros Estados, uma vez que o recorrente fazia uso também de crédito presumido previsto no PROALBA. Inexiste, a meu ver, a falha formal apontada na peça recursal, razão pela qual deixo de acatar a nulidade do Auto de Infração suscitada na peça recursal.

No mérito, para o melhor deslinde da questão, faz-se necessário inicialmente examinar a legislação baiana relativa à tributação das atividades desenvolvidas pelos produtores rurais pessoa física, isto é, não equiparados a comerciante ou a industrial.

O RICMS/97 estabelece um regime sumário de apuração do imposto estadual para tais produtores rurais, sendo o imposto a recolher o resultado da “*diferença a mais entre o valor do ICMS relativo à operação ou prestação a tributar e o relativo a operação ou prestação anterior, efetuada com as mesmas mercadorias ou seus insumos ou com o mesmo serviço*” (artigo 117, inciso II, do RICMS/97).

Entretanto, a legislação baiana prevê dois tipos distintos de crédito presumido aos PRODUTORES RURAIS, a depender da cultura a que se dedicam, hipóteses em que os produtores rurais terão obrigatoriamente que abrir mão dos créditos fiscais oriundos das entradas de mercadorias:

PRIMEIRA HIPÓTESE DE CRÉDITO PRESUMIDO - aos produtores de algodão credenciados ao PROALBA (Programa de Incentivo à Cultura de Algodão), é concedido um crédito presumido de 50% (cinquenta por cento) do ICMS incidente sobre o valor de comercialização do produto, sendo-lhes vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos relativos à entrada de insumos e de bens do ativo imobilizado para serem utilizados na produção de algodão (Decreto nº 8.064/01, artigos 2º, inciso V, e 4º).

Ademais, o § 1º do artigo 2º do citado Decreto ainda condiciona a fruição do benefício fiscal à comprovação de que o produtor contribuiu com 10% do valor do imposto devido na operação para fundo privado específico de modernização da cotonicultura baiana, cujo programa tenha sido aprovado pela Secretaria da Agricultura, Irrigação e Reforma Agrária do Estado da Bahia – SEAGRI.

A transcrição dos dispositivos do Decreto nº 8.064/01 encontra-se abaixo:

Art. 2º Poderão ser beneficiários do PROALBA os produtores de algodão e as cooperativas agrícolas que o requererem, desde que atendam aos seguintes requisitos:

(...)

V - expressa renúncia ao aproveitamento de quaisquer outros créditos do ICMS, relativos à entrada de insumos e de bens do ativo imobilizado para serem utilizados na produção de algodão;

(...)

§ 1º A fruição do benefício previsto neste artigo dependerá, ainda, da comprovação de que o produtor ou a cooperativa contribuiu com 10% do valor do imposto devido na operação para fundo privado específico de modernização da cotonicultura baiana, cujo programa tenha sido aprovado pela Secretaria da Agricultura, Irrigação e Reforma Agrária do Estado da Bahia – SEAGRI.

(...)

Art. 4º Aos produtores de algodão e às cooperativas agrícolas credenciados ao PROALBA será concedido crédito presumido de 50% (cinquenta por cento) do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, incidente sobre o valor de comercialização do algodão.

SEGUNDA HIPÓTESE DE CRÉDITO PRESUMIDO - aos produtores de algodão não credenciados ao PROALBA, bem como aos produtores rurais não equiparados a comerciante ou industrial dedicados a outras culturas, é concedido um crédito presumido de percentual variável sobre o valor do débito (de 3,5% a 22,5%, como previsto no Anexo 98 do RICMS/97), a depender do tipo de operação de saída (se interna ou interestadual) ou da cultura (algodão, milho, feijão, arroz, café, soja ou outros). É importante ressaltar que também lhes é vedado o aproveitamento de quaisquer créditos relativos ao imposto incidente nas operações ou prestações anteriores (RICMS/97, artigos 117, § 4º; 97, § 4º, e Anexo 98 - dispositivos acrescentados pelo Decreto nº 9.029/04).

Além disso, o inciso XXI do artigo 96 do RICMS/97 ainda prevê a concessão, a esses produtores rurais e extratores, de mais um crédito presumido no valor correspondente à aplicação do percentual de 10% sobre o valor do crédito fiscal apurado na forma prevista no § 4º do art. 117, desde que efetuem depósito bancário identificado, em igual valor, em favor de fundo específico

de modernização da agropecuária baiana, cujo programa tenha sido aprovado pela Secretaria da Agricultura, Irrigação e Reforma Agrária do Estado da Bahia – SEAGRI.

Vejamos a transcrição da legislação anteriormente mencionada (com a redação do Decreto nº 9.029/04):

Art. 117. *Tratando-se de contribuinte não obrigado a manter escrituração fiscal, bem como em outros casos expressamente previstos, o imposto a recolher será calculado pelo regime sumário de apuração, e resultará da diferença a mais entre o valor do ICMS relativo à operação ou prestação a tributar e o relativo a operação ou prestação anterior, efetuada com as mesmas mercadorias ou seus insumos ou com o mesmo serviço, nas seguintes hipóteses, sendo as mercadorias ou serviços destinados a futuras operações ou prestações tributadas:*

(...)

III - operações realizadas por produtor ou extrator não equiparado a comerciante ou industrial;

(...)

§ 4º *Nas operações de saídas efetuadas por produtor rural ou extrator não equiparado a comerciante ou a industrial o crédito fiscal relativo às operações ou prestações anteriores será apurado mediante aplicação dos percentuais especificados no Anexo 98 sobre o valor do débito.*

(...)

Art. 96. *São concedidos os seguintes créditos presumidos do ICMS, para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e de apuração do imposto a recolher:*

(...)

XXI - aos produtores rurais e extractores não equiparados a comerciante ou a industrial, o valor correspondente à aplicação do percentual de 10% sobre o valor do crédito fiscal apurado na forma prevista no § 4º do art. 117, desde que efetuem depósito bancário identificado, em igual valor, em favor de fundo específico de modernização da agropecuária baiana, cujo programa tenha sido aprovado pela Secretaria da Agricultura, Irrigação e Reforma Agrária do Estado da Bahia – SEAGRI;

(...)

Art. 97....

§ 4º *Fica vedado ao produtor rural ou extrator não equiparado a comerciante ou a industrial, sujeito à apuração do imposto na forma prevista no § 4º do art. 117, o aproveitamento de quaisquer créditos relativos ao imposto incidente nas operações ou prestações anteriores.*

Feitos os esclarecimentos acima, cabe-nos analisar, agora, as cooperativas constituídas por produtores agrícolas não equiparados a comerciante ou a industrial e a tributação de suas atividades pelo ICMS.

O recorrente alegou, em síntese, que tem direito aos créditos oriundos de aquisições de insumos agrícolas realizadas em outras unidades da Federação, nos termos do artigo 93, inciso I, alínea “c”, do RICMS/97, pois se insere na categoria de contribuinte (artigo 5º, § 2º, inciso V, da Lei nº 7.014/96), equiparado a um comerciante, já que revende os insumos para seus cooperados produtores agrícolas (embora sem o objetivo de lucro) e, além disso, promove a venda a terceiros da produção de seus associados (café, algodão, soja etc), as quais são tributadas pelo imposto estadual.

O artigo 428 do RICMS/97 determina que “é diferido o lançamento do ICMS incidente nas saídas de mercadorias de estabelecimento de produtor para estabelecimento de cooperativa, nas remessas entre estabelecimentos da mesma cooperativa ou nas remessas de cooperativa para cooperativa central ou federação de cooperativas, nos termos do inciso I do art. 343”. De acordo com o parágrafo único do mencionado artigo 428, a cooperativa, para operar no regime de diferimento, além das obrigações inerentes a todos os contribuintes, deverá possuir habilitação (artigo 344) e apresentar a Declaração da Movimentação de Produtos com ICMS Diferido – DMD (artigo 350).

Pelo exposto, fica claro que as operações de saída da produção agropecuária dos produtores rurais para as cooperativas de que fazem parte encontram-se inseridas, no Estado da Bahia, no regime de diferimento, ou seja, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido pelo produtor é transferida à cooperativa, para o momento em que ocorrer a saída subsequente do produto adquirido do produtor cooperado, conforme estabelece o artigo 343, inciso I, do RICMS/BA, abaixo reproduzido:

Art. 343. É deferido o lançamento do ICMS incidente:

I - nas operações relacionadas com cooperativas de produtores, para o momento em que ocorrer a saída subsequente do produto, mesmo beneficiado ou industrializado, exceto se para tal saída também houver previsão de diferimento do imposto, nas seguintes hipóteses:

a) saídas de mercadorias de estabelecimento de produtor rural ou extrator com destino a estabelecimento de cooperativa de que fizer parte, situado neste Estado; (grifos não originais)

É importante salientar que o pagamento do ICMS incidente nas sucessivas saídas de soja, café e algodão também é deferido para o momento em que ocorrer a saída da mercadoria para outra unidade da Federação, para o exterior ou dos produtos de sua industrialização, conforme os artigos 343, incisos IX, X e XI, e 482, do RICMS/97.

Quanto ao lançamento e recolhimento do tributo deferido, a cooperativa inscrita na condição de normal está obrigada a:

1. emitir nota fiscal de entrada nas operações de saídas de mercadorias realizadas por produtor rural não equiparado a comerciante ou industrial, nos casos em que couber à cooperativa o pagamento do ICMS (artigos 443, inciso IV e 129, do RICMS/97);
2. escrutar os livros fiscais e calcular o imposto estadual pelos critérios normais de apuração (sistema de débitos e créditos);
3. apurar a base de cálculo do tributo de acordo com o inciso I do artigo 65 do multicitado RICMS/97, que estabelece que a base de cálculo relativa às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes nas operações realizadas com diferimento é “o valor da operação, sendo esta tributada, quando o termo final do diferimento for a saída, do estabelecimento do responsável, da mercadoria ou do produto dela resultante”.

Caso o recorrente fosse credenciado aos benefícios do PROALBA (cultura de algodão), teria que se submeter às mesmas regras dos produtores rurais credenciados: **a)** direito ao crédito presumido de 50% (cinquenta por cento) do ICMS incidente sobre o valor de comercialização de algodão; **b)** renúncia expressa ao aproveitamento de quaisquer outros créditos do imposto relativos à entrada de insumos e de bens do ativo imobilizado para serem utilizados na produção do algodão.

Ocorre, todavia, que restou comprovado que o recorrente se encontra descredenciado, desde 13/07/07 (portanto, antes dos fatos geradores deste Auto de Infração), do Programa de Incentivo à Cultura de Algodão – PROALBA, instituído pela Lei nº 7.932/01 e regulamentado pelo Decreto nº 8.064/01.

Dessa maneira, como o recorrente apura o débito do imposto estadual pelas saídas de produtos que promove – momento em que se encerra o diferimento -, deve haver a possibilidade de utilização de crédito fiscal, sob pena de ofensa ao princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS. A dúvida, neste caso, é identificar a que créditos teria direito o recorrente: créditos relativos ao ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição de mercadorias ou créditos presumidos previstos no PROALBA ou, ainda, ambos os créditos.

O artigo 93, inciso I, alínea “c”, do RICMS/97 prevê o seguinte:

Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

(...)

c) de sementes, mudas, adubos, fertilizantes, corretivos de solo, aditivos, desinfetantes, espalhantes, dessecantes, desfolhantes, inseticidas, acaricidas, fungicidas, formicidas, germicidas, herbicidas, nematicidas, parasiticidas, sarnicidas, rações, sais minerais e mineralizados, concentrados, suplementos, alimentos para animais, medicamentos, vacinas, soros, estimuladores e inibidores de crescimento, sêmen, embriões, ovos férteis, girinos, alevinos, combustíveis e demais insumos empregados na produção agrícola, na atividade extractiva vegetal ou animal, na pecuária ou na avicultura, observado o disposto no § 4º do art. 117.

Relativamente ao uso de créditos presumidos pelas **COOPERATIVAS AGRÍCOLAS**, a legislação baiana prevê três hipóteses distintas, a saber:

PRIMEIRA HIPÓTESE DE CRÉDITO PRESUMIDO – às cooperativas agrícolas credenciadas ao PROALBA (Programa de Incentivo à Cultura de Algodão), é concedido um crédito presumido de 50% (cinquenta por cento) do ICMS incidente sobre o valor de comercialização do produto, sendo-lhes vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos relativos à entrada de insumos e de bens do ativo imobilizado para serem utilizados na produção de algodão (Decreto nº 8.064/01, artigos 2º, inciso V, e 4º).

Ademais, o § 1º do artigo 2º do citado Decreto ainda condiciona a fruição do benefício fiscal à comprovação de que o produtor contribuiu com 10% do valor do imposto devido na operação para fundo privado específico de modernização da cotonicultura baiana, cujo programa tenha sido aprovado pela Secretaria da Agricultura, Irrigação e Reforma Agrária do Estado da Bahia – SEAGRI.

A transcrição dos dispositivos do Decreto nº 8.064/01 encontra-se abaixo:

Art. 2º Poderão ser beneficiários do PROALBA os produtores de algodão e as cooperativas agrícolas que o requererem, desde que atendam aos seguintes requisitos:

(...)

V - expressa renúncia ao aproveitamento de quaisquer outros créditos do ICMS, relativos à entrada de insumos e de bens do ativo imobilizado para serem utilizados na produção de algodão;

(...)

§ 1º A fruição do benefício previsto neste artigo dependerá, ainda, da comprovação de que o produtor ou a cooperativa contribuiu com 10% do valor do imposto devido na operação para fundo privado específico de modernização da cotonicultura baiana, cujo programa tenha sido aprovado pela Secretaria da Agricultura, Irrigação e Reforma Agrária do Estado da Bahia – SEAGRI.

(...)

Art. 4º Aos produtores de algodão e às cooperativas agrícolas credenciados ao PROALBA será concedido crédito presumido de 50% (cinquenta por cento) do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, incidente sobre o valor de comercialização do algodão.

SEGUNDA HIPÓTESE DE CRÉDITO PRESUMIDO – as cooperativas não credenciadas ao PROALBA (Programa de Incentivo à Cultura de Algodão) que adquirirem algodão, com diferimento, a produtores ou a cooperativas credenciadas ao PROALBA poderão lançar, por ocasião das saídas internas e interestaduais que realizar, no campo outros créditos do livro Registro de Apuração do ICMS, valor correspondente ao crédito presumido a que fizer jus o produtor (Decreto nº 8.064/01, artigo 9º e seu parágrafo único). Contudo, a legislação estabelece duas condições: **a)** a cooperativa deverá repassar ao produtor credenciado ou à cooperativa credenciada, mediante depósito bancário, valor igual ao utilizado como crédito fiscal; **b)** a cooperativa deverá reter cópia do comprovante de contribuição ao fundo correspondente a 10% (dez por cento) do imposto incidente na operação de aquisição.

Saliente-se que o artigo 11 do decreto que regulamenta o PROALBA determina que o contribuinte que efetuar lançamento de crédito presumido previsto no decreto, sem os comprovantes referidos nos artigos 8º, 9º e 10, ou com base em comprovante inidôneo, pagará o valor do imposto creditado com os acréscimos legais incidentes desde o mês da utilização indevida e a multa de 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal indevidamente utilizado, sem prejuízo da exigência do estorno, como previsto no inciso VII do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

A transcrição dos dispositivos do Decreto nº 8.064/01 com a redação vigente no período de 21/06/07 a 11/08/11 se encontram abaixo:

Art. 9º O industrial beneficiador ou a cooperativa não credenciada que adquirir algodão de produtor credenciado ou de cooperativa credenciada ao PROALBA, com diferimento, poderá lançar, por ocasião das saídas internas e interestaduais tributadas que realizar, no campo outros créditos do livro Registro de Apuração do ICMS, valor correspondente ao crédito presumido a que faça jus o produtor.

Parágrafo único. Para uso do crédito conforme previsto no caput deste artigo, o industrial ou a cooperativa não credenciada deverá repassar ao produtor credenciado ou à cooperativa credenciada, mediante depósito bancário, valor igual ao utilizado como crédito fiscal e reter deste cópia de comprovante de contribuição ao fundo correspondente a 10% (dez por cento) do imposto incidente na operação de aquisição.

Art. 11. O contribuinte que efetuar lançamento de crédito presumido a que se refere este Regulamento, sem os comprovantes referidos nos arts. 8º, 9º e 10, ou com base em comprovante inidôneo, pagará o valor do imposto creditado com os acréscimos legais incidentes desde o mês da utilização indevida e a multa de 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal indevidamente utilizado, sem prejuízo da exigência do estorno, como previsto no inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996.

TERCEIRA HIPÓTESE DE CRÉDITO PRESUMIDO – as cooperativas que adquirirem produtos com diferimento a produtores de algodão não credenciados ao PROALBA ou a produtores rurais não equiparados a comerciante ou industrial e dedicados a outras culturas, é concedido um crédito presumido de percentual variável sobre o imposto diferido (de 3,5% a 22,5%, como previsto no Anexo 98 do RICMS/97), a depender do tipo de operação de saída (se interna ou interestadual) ou de cultura (algodão, milho, feijão, arroz, café, soja ou outros), consoante o previsto no artigo 93, inciso XI, do RICMS/97, desde que repasse ao remetente igual valor do crédito até o nono dia do mês subsequente. Também lhes é concedido um crédito presumido adicional de 10% sobre o valor do crédito fiscal apurado na forma prevista no inciso XI do artigo 93, desde que efetuem depósito bancário identificado, em igual valor, em favor de fundo específico de modernização da agropecuária baiana, cujo programa tenha sido aprovado pela Secretaria da Agricultura, Irrigação e Reforma Agrária do Estado da Bahia – SEAGRI (artigo 96, inciso XXII, do RICMS/97).

Vejamos a transcrição da legislação anteriormente mencionada (com a redação do Decreto nº 9.029/04):

Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

XI - nas aquisições de produtos com diferimento junto a produtor rural ou extrator não equiparado a comerciante ou a industrial, desde que não haja vedação à utilização de crédito fiscal vinculado à saída subsequente desses produtos ou dos resultantes de sua industrialização, o valor resultante da aplicação dos percentuais discriminados no Anexo 98 sobre o imposto diferido nestas aquisições, devendo, entretanto, repassar igual valor ao remetente até o nono dia do mês subsequente;

Art. 96. São concedidos os seguintes créditos presumidos do ICMS, para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e de apuração do imposto a recolher:

(...)

XXII - aos adquirentes de que trata o inciso XI do art. 93, o valor correspondente à aplicação do percentual de 10% sobre o valor do crédito fiscal apurado na forma prevista no referido dispositivo, desde que efetuam depósito bancário identificado, em igual valor, em favor de fundo específico de modernização da agropecuária baiana, cujo programa tenha sido aprovado pela Secretaria da Agricultura, Irrigação e Reforma Agrária do Estado da Bahia – SEAGRI;

Segundo a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal, “o regime de tributação aplicável ao produtor, inclusive no que se refere à apuração do imposto, é transferido ao substituto tributário, no caso em exame, à cooperativa” e, “nessa linha de entendimento, se o produtor é optante do Proalba, o imposto a ser apurado pela cooperativa se submete ao regramento daquele benefício, não podendo ser desmembrada a operação de compra de insumos feita pela cooperativa das saídas subsequentes da produção onde esses insumos foram aplicados. O regime de tributação adotado pelos beneficiários do Proalba afasta a possibilidade de apuração cumulativa de créditos fiscais pelas entradas de insumos em convivência com os créditos presumidos dos produtores (contribuintes substituídos) previstos na regra específica do benefício fiscal”.

Não concordo com a Decisão da Primeira Instância. Entendo que, sendo o autuado contribuinte equiparado a comerciante e descredenciado do PROALBA, está obrigado a escriturar e lançar o tributo pelos critérios normais de apuração. Consequentemente faz jus aos créditos pelas entradas de insumos que remete posteriormente aos produtores rurais cooperados.

Tanto é verdade que, até 30/04/10, havia uma previsão expressa de manutenção de crédito fiscal nas entradas, em qualquer estabelecimento, de produtos de uso agropecuário com isenção ou redução de base de cálculo, de acordo com os artigos 104, VI, e 105, V, do RICMS/97:

Art. 104. *Não se exige o estorno do crédito fiscal relativo:*

VI - às entradas dos produtos de uso agropecuário objeto da isenção de que cuida o art. 20, bem como às entradas das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos, inclusive o crédito relativo aos serviços tomados, nas operações de saídas internas subsequentes de que cuida o referido artigo, atendidas as condições nele estipuladas, enquanto perdurar aquele benefício, sem prejuízo do disposto no inciso V do art. 105 (Convs. ICMS 36/92, 89/92, 144/92, 148/92, 124/93, 68/94, 151/94 e 100/97);"

Art. 105. *Não se exige o estorno ou anulação do crédito fiscal relativo:*

V - às entradas dos produtos de uso agropecuário objeto da redução da base de cálculo de que cuidam os incisos I e II do art. 79, bem como às entradas das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos, inclusive o crédito relativo aos serviços tomados, nas operações de saídas interestaduais subsequentes de que cuidam os referidos dispositivos, atendidas as condições neles estipuladas, de 24/06/92 até 30/09/97 e a partir de 06/11/97, enquanto perdurar aquele benefício, relativamente à parcela do imposto que deveria ser estornada proporcionalmente à correspondente redução, sem prejuízo do disposto no inciso VI do art. 104 (Convs. ICMS 36/92, 89/92, 144/92, 148/92, 124/93, 68/94, 151/94 e 100/97);

Além dos créditos pelas notas fiscais, o recorrente, a meu ver, também faz jus ao lançamento em sua escrita fiscal, como “outros créditos”, do crédito de:

- a) 3,5% a 22,5%, como previsto no Anexo 98 do RICMS/97, quando adquirir produtos com diferimento a produtores de algodão não credenciados ao PROALBA ou a produtores rurais não equiparados a comerciante ou industrial dedicados a outras culturas, consoante o previsto no artigo 93, inciso XI, do RICMS/97, desde que repasse ao remetente igual valor do crédito até o nono dia do mês subsequente.
- b) 50%, como estabelecido no artigo 9º do Decreto nº 8.064/01 – PROALBA, quando adquirir algodão, com diferimento, a produtores de algodão ou cooperativas credenciadas ao PROALBA, desde que repasse ao remetente valor igual ao crédito fiscal a que fizer jus o produtor.

Observo, para que fosse vedada a utilização, como crédito fiscal, do imposto destacado nas notas fiscais de entradas, cumulativamente com os créditos presumidos mencionados neste voto, seria necessário que a legislação contivesse previsão expressa neste sentido. É o que se depreende do artigo 97, inciso abaixo:

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:

(...)

X - quando o contribuinte optar:

(...)

b) pela utilização de crédito presumido em substituição ao aproveitamento dos créditos fiscais relativos a operações e prestações tributadas, sempre que nesse sentido houver disposição expressa (art. 96);

Mesmo após pesquisa minuciosa na legislação tributária baiana, não consegui localizar nenhum dispositivo legal ou regulamentar que contivesse previsão expressa de vedação de uso dos créditos fiscais da forma como foi feita pelo contribuinte autuado (cooperativa agrícola não credenciada ao PROALBA).

Aliás, é pertinente esclarecer, no que se refere ao crédito presumido a que o recorrente tem direito de usar, que o Estado da Bahia, em verdade, renunciou a uma parcela do tributo, não em favor da cooperativa não credenciada (caso do recorrente), mas em benefício do produtor ou cooperativa credenciados ao PROALBA ou, ainda, ao produtor rural não equiparado a comerciante ou industrial. Por essa razão, é que a legislação obriga a cooperativa a repassar ao remetente dos

produtos, em espécie, o valor equivalente ao crédito presumido lançado em seu livro fiscal, o que, no final das contas, anula qualquer tipo de ganho financeiro para a cooperativa.

Dessa forma, retirar do recorrente a possibilidade de utilizar, como crédito fiscal, o ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição de insumos implicaria grave ofensa ao princípio da não cumulatividade do imposto, porque não haveria crédito a deduzir dos débitos oriundos das operações de saídas de mercadorias tributadas.

Logicamente, compete à fiscalização verificar se o autuado cumpriu as condições para uso do crédito presumido, como explicitado no inciso XI do artigo 93 do RICMS/97 e no artigo 9º do Decreto nº 8.064/01 no que se refere ao crédito presumido apurando o percentual correto em função da existência, ou não, de diferimento nas aquisições realizadas pelo autuado e, além disso:

1. se a aquisição de produtos, pelo recorrente, foi feita a produtores rurais não equiparados a comerciante ou industrial e/ou produtores rurais não credenciados ao PROALBA – hipótese em que devem ser aplicados os percentuais constantes no Anexo 98 sobre o imposto diferido – verificando se foi feito o repasse de igual valor do crédito aos remetentes;
2. se a aquisição de produtos, pelo autuado, foi feita a produtores rurais credenciados ao PROALBA – hipótese em que deve ser aplicado o percentual de 50% sobre o imposto diferido – verificando se foi feito o repasse de igual valor do crédito aos remetentes.

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar insubsistente a autuação.

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 **206851.0091/09-1**, lavrado contra **COOPERCAS – COOPERATIVA DE PRODUTORES DE COMMODITIES AGRÍCOLAS**.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de setembro de 2011.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE/VOTO EM SEPARADO

VALNEI SOUSA FREIRE - RELATOR

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