

PROCESSO	- A. I. N° 206851.0104/09-6
RECORRENTE	- COOPERATIVA DE DESENVOLVIMENTO DO AGRANEGÓCIO DO OESTE DA BAHIA (CODEAGRO)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0270-05/10
ORIGEM	- INFRAZ BARREIRAS
INTERNET	- 26/09/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0291-12/11

**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. Ultrapassadas as preliminares de nulidade suscitadas. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão primária que julgou pela Procedência do Auto de Infração, exigindo do autuado o valor total de R\$740.784,07, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

O Auto lavrado contra o recorrente em 26/06/2009 decorre da infração transcrita abaixo:

*Infração 1 - Utilização indevida crédito fiscal de ICMS, em decorrência da utilização de crédito presumido com vedação de créditos do imposto relativo à aquisição ou entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento e aos serviços tomados, vinculados às saídas com crédito presumido.*

*Refere-se ao crédito fiscal indevido, em operações de aquisições interestaduais de insumos destinados a cultura de algodão por produtores habilitados pela Proalba, associados da cooperativa Codeagro, que utiliza o crédito presumido referido na citada lei, quando das operações de saídas casadas do algodão em pluma de cada produtor. Infringindo assim os artigos. 2-V; 6-III; e 11 do decreto 8.064/2001. Demonstrativo de apuração do crédito fiscal indevido.*

Da apreciação dos argumentos defensivos e manifestações do contribuinte e do fiscal autuante, via informação fiscal, a 5ª JJF, à unanimidade, decidiu pela total procedência da autuação com os argumentos abaixo transcritos:

*“Cumpre, de início, destacar que nesta mesma assentada de julgamento esta 5ª JJF deliberou sobre idêntica questão, contida no PAF nº 206851.0091/09-1. Mantendo a coerência que deve nortear as decisões administrativas, valho-me, nesta oportunidade, das mesmas razões de decidir e dos mesmos fundamentos anteriormente utilizados, para solucionar a presente lide tributária.*

*Em razões preliminares, o contribuinte autuado formulou pedido pela decretação de nulidade do lançamento tributário em exame, ao argumento de que o ato administrativo violou o disposto no art. 39, III, do RPAF/99, incorrendo também em violação aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da segurança jurídica.*

*Não vislumbro na análise que fiz do processo a invalidade do ato administrativo levantada pelo sujeito passivo, isto porque, a alegação de que houve falha na descrição do fato infracional e, em decorrência, violação às*

*disposições do art. 39, III, do RPAF/99, não se verificou no caso concreto. No campo “Descrição dos fatos” do Auto de Infração consta de forma minunciosa e detalhada que o autuado é uma cooperativa formada por associados produtores agrícolas, que teve por atividade, no período fiscalizado, o fornecimento aos seus associados de insumos agropecuários. No período objeto da autuação, o contribuinte se creditou do ICMS destacado nas notas fiscais em operações de aquisições dos insumos originários de outras unidades da Federação, em desacordo com as regras do 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, visto que, paralelamente, também lançou em sua conta corrente fiscal, o crédito presumido previsto no citado incentivo. Dessa forma, restou caracterizado que o fato considerado infração foi o lançamento na escrita fiscal do autuado dos créditos de ICMS relacionados à aquisição dos insumos, inexistindo, assim, a falha formal apontada na peça de defesa, não prevalecendo, também, o argumento de que houve violação às regras processuais atinentes ao direito do contraditório e da ampla defesa, bem como ao princípio da segurança jurídica.*

*No que tange ao argumento de que o autuante inovou a autuação a citar o Decreto nº 9.029/04, também não prevalece a tese defensiva. A citação da norma em referência visou tão-somente contestar o argumento defensivo apresentado após a autuação, de não aplicabilidade do lançamento às hipóteses de destinação de insumos para culturas distintas do algodão ou nas operações de venda para produtores não habilitados no PROALBA. Na análise de mérito detalharemos melhor as razões que justificam o entendimento até aqui exposto.*

*Concluo, no que se refere à preliminar de invalidade do lançamento tributário, pelo indeferimento do pedido formulado na inicial.*

*Ingressando agora na questão de fundo, não tenho dúvidas 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 às 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 Vedaçao 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 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 sua 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.

Por último, no que tange à alegação feita pelo contribuinte, à fl. 50 dos autos, de que no demonstrativo do Auto de Infração não foram levados em consideração os estornos de créditos dos períodos de julho, agosto e outubro de 2008, assiste mais uma vez razão ao autuante. A alegação é totalmente descabida devido ao presente PAF se referir à exigência de ICMS atinente ao exercício de 2007.

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

Protocolizado Recurso Voluntário tempestivo, colacionados às fls. 159 a 181, o contribuinte vem aos autos para reiterar suas razões da defesa, aduzindo inicialmente que a Decisão recorrida inovou a autuação quando considerou que por força do art. 343, inciso I, do RICMS, relativo ao regime de diferimento, resta transferida para as cooperativas a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido pelo produtor rural, o que também transferiria 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. Neste ponto, afirma o

recorrente que “o autuante e a 5º JJF, em verdade, modificaram a autuação fazendo crer que independentemente da vedação prevista no PROALBA, o recorrente estaria impedida de creditar-se do ICMS em virtude da restrição trazida pelo Decreto 9.029/2004 e do Regime de Diferimento do art. 343, I, do RICMS/BA”.

Ainda em sede de preliminar, o contribuinte suscita a nulidade do lançamento devido à inobservância pelo autuante quanto aos requisitos formais indispensáveis para a validade do auto, tudo em razão da suposta ofensa ao art. 39, III, do RPAF, que cuida da clareza, precisão e objetividade da descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias.

Assim, entende o recorrente que “tal constatação autoriza a decretação de nulidade do Auto de Infração autuação, 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 estabelecida na Lei 7.932/01 aos beneficiários da PROALBA, associados do recorrente, e não a vedação prevista no Decreto 9.029/04, muito menos a impossibilidade de aproveitamento de tais créditos em virtude do Regime de Diferimento (art. 343, I, do RICMS/BA) como sustenta o acórdão recorrido”.

Afirma que nas aquisições de insumos decorrentes de outras unidades da federação a Cooperativa se credita do ICMS destacado nas notas fiscais de compra. Do mesmo modo que, em conformidade com a legislação tributária, aproveita o crédito presumido dos seus associados que são beneficiários do PROALBA, como reconhece o autuante e o acórdão recorrido. Desse modo, observa que essa prática não ocasiona prejuízos ao erário público.

Aduz ainda que “o regulamento do PROALBA traz uma espécie de transferência de crédito de ICMS mediante pagamento do benefício do programa de incentivos, qual seja, o produtor rural de algodão, podendo ser aproveitado por quem adquirir o algodão de produtor credenciado no PROALBA mediante pagamento de valor equivalente mediante depósito bancário, nos termos do art. 9º, parágrafo único do decreto nº 8.064/01”.

No mérito, afirma que “o recorrente é uma cooperativa de produtores rurais, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais são, dentre outros, a aquisição e a revenda dos insumos agropecuários utilizados nas lavouras/plantações de seus produtores/associados, bem como a comercialização dos produtos agrícolas por eles produzidos, dentre estes, o algodão em pluma, arcando os associados com os custos da gestão da cooperativa”.

Diferencia atos cooperativos dos não-cooperativos, afirma que a atividade de comercialização da produção depende do fornecimento do produto agrícola pelos cooperados, assumindo assim a natureza de um ato cooperativo, como já entendeu o CONSEF nos Acórdãos nºs 0322-12/08 e 0376-12/08 vez que a remuneração recebida pelo associado é aquela auferida quando da venda pela cooperativa. Por outro lado, quando comercializa insumos agrícolas age como verdadeiro comerciante assumindo características de um ato não-cooperativo. Neste sentido, aponta que o autuante deve observar a natureza dos atos da cooperativa como contribuinte do ICMS para verificar “o nascimento ou não da obrigação tributária e a ocorrência da hipótese de incidência”. Nesta condição, diz que a cooperativa também realiza as operações de aquisição de insumos agrícolas como forma de minimizar os custos dos associados já que seria mais dispendioso para os produtores comprar diretamente no mercado local. Neste caso, atua como comerciante, sem, contudo, auferir lucro.

Chama atenção para o fato de que “alguns insumos, principalmente aqueles destinados ao preparo do solo, são utilizados em todas as culturas, e não exclusivamente na do algodão. Não há como se saber se determinada quantidade de insumo entregue a um associado foi empregada única e exclusivamente na produção do algodão, e mais, em regra, os associados produzem mais de um produto agrícola até em razão da necessidade de empregarem técnicas de rotação de cultura para preservação do solo e controle de pragas e ervas daninhas”.

Transcreve o art. 155, § 2º, inc. I da Constituição Federal, referente ao princípio da Não-Cumulatividade para afirmar que o direito ao aproveitamento dos créditos do ICMS se dá através do abatimento do imposto cobrado nas operações anteriores, ainda que se tenha originado de operações distintas.

Ressalta que “*no caso do ICMS, não se verifica a hipótese de incidência sobre o montante agregado ao valor da mercadoria, já que a hipótese de incidência do ICMS é o valor total das operações relativa à circulação de mercadorias*”, concluindo, à luz de vasta doutrina que “*as únicas hipóteses em que se vedará a utilização do crédito fiscal de ICMS serão quando a operação anterior gozar dos benefícios de isenção ou não-incidência, não existindo qualquer menção ao instituto do diferimento*”.

Aduz que como cooperativa, compra insumos das outras unidades da federação sendo responsável pelo recolhimento do imposto e depois vende para os produtores rurais de acordo com a necessidade de cada um, atuando como verdadeiro comerciante-adquirente, o que faz surgir, em seu favor, em relação à operações de entrada, o seu direito ao crédito do ICMS de acordo com o estabelecido no art. 93 do RICMS, o qual transcreve.

Insiste que “*não há dúvida da existência do direito do recorrente se creditar do ICMS decorrente das operações de aquisições interestaduais de insumos agropecuários, já que as operações subsequentes por elas implementadas são tributadas, em especial as saídas/vendas da produção de seus associados, seja o algodão em pluma, café, etc...*”.

Discorre sobre a legalidade, inclusive constitucional, do aproveitamento do crédito do ICMS das aquisições interestaduais, discorrendo também sobre o benefício fiscal do crédito presumido para os produtores rurais garantidos pelo PROALBA e de suas vedações.

Quanto ao PROALBA, diz que uma das exigências legais para a fruição dos benefícios do referido programa, está a expressa renúncia ao aproveitamento de quaisquer outros créditos do ICMS.

Reitera que os insumos adquiridos pelo recorrente são revendidos para as diversas plantações não podendo distinguir quais foram exclusivamente empregados na produção de algodão.

Afirma que as vedações de aproveitamento de crédito aplicam-se tão somente aos produtores rurais e não à Cooperativa que atua como comerciante. Nesta senda, diz que o próprio autuante reconhece que o recorrente se descredenciou do PROALBA desde 13/07/07, sendo a partir de então possível seu credenciamento quanto ao ICMS de operações interestaduais.

Afirma que os instrumentos normativos são “*... claros ao vedar que o produtor rural não poderá se creditar dos insumos adquiridos para a produção, e não os demais contribuintes que participaram das outras etapas da operação, em especial, a Cooperativo recorrente que praticou ato equiparado a comerciante, adquirindo insumos agrícolas e os revendendo aos seus associados*”. Destaca que tal dispositivo tem o intuito de evitar a duplicidade da utilização dos benefícios.

Conclui que “*não houve qualquer violação normativa, pois o produtor rural só utilizou o crédito presumido. Já o crédito decorrente das entradas de insumos agrícolas oriundos de outras unidades da federação foi aproveitado exclusivamente pelo recorrente, que em tal operação se equipara a um comerciante, fazendo jus a tal crédito nos termos do art. 93 e seguintes do RICMS*”.

Assim, entende que a fiscalização deve se voltar aos produtores rurais e não o autuado que agiu conforme a legislação. Acrescenta que o autuante e o acórdão recorrido partem de premissas inconsistentes, o que viola o princípio da legalidade.

Argüi a inaplicabilidade do regime de diferimento no caso em questão. Assevera que o acórdão recorrido entende que como a cooperativa recorrente atua como substituta tributária nas operações de venda do algodão também seria substituta nas operações antecedentes e como o produtor rural está impedido de aproveitar os créditos oriundos das aquisições por força do

PROALBA, a substituta, recorrente, também estaria impedida. Nesse diapasão, aduz que “*tal tese, teoricamente plausível, até poderia ser objeto de sustentação em bancas capaz de sustentar uma autuação ilegal, já que desprovida de qualquer respaldo legal na legislação de ICMS do Estado da Bahia*”.

Discorre sobre a natureza jurídica do regime de diferimento, afirmando que é matéria controvertida. Tudo para afirmar que “*o diferimento atinge somente a operação de venda de produtos agrícolas pelas cooperativas, que são responsáveis pelo recolhimento do ICMS devido pelo produtor rural. Não há qualquer respaldo legal que autorize a interpretação dada pelo acórdão recorrido de que tal regra se aplica ao aproveitamento do crédito do ICMS oriundo da operação de aquisição de insumos realizadas pelo recorrente*”.

Assevera que a manutenção de tal entendimento ensejaria o cancelamento de toda estrutura do sistema de aproveitamento de crédito que atende ao princípio da não-cumulatividade vez que a maioria dos produtos primários estão vinculados ao regime de diferimento o que impõe o recolhimento do imposto quando da transformação e/ou saída do produto.

Pugna pelo acolhimento das preliminares e nulidade do auto e, no mérito, pugna pela improcedência da autuação.

A PGE/PROFIS, através de Parecer do Dr José Augusto Martins Junior, opina pela improcedência do Recurso Voluntário, justificando que “*não há que se falar em possíveis sujeições tributárias distintas nas operações acima alinhadas, pois, tratando-se de diferimento, apenas a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é repassado a terceiros, mantendo-se, desta forma, intacta a relação obrigacional tributária alcançada pelo regime de postergação do pagamento*”.

Entende que a tese do recorrente da descontinuidade entre a atividade de compras pela cooperativa e a venda para seus associados falece de amparo lógico e legal uma vez que essa atividade realizada pela cooperativa se encontra inserida no regime de diferimento de acordo com a legislação do Estado da Bahia, especificamente no art. 343 do RICMS/BA.

Por fim, afirma que em razão de os produtores rurais descritos no lançamento possuírem o benefício do PROALBA, não haveria que se falar em outro benefício, por tratar-se de uma única relação obrigacional.

## VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão exarada pela 5ª JJF deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

O parágrafo único do art. 155 do RPAF/Ba, confere ao julgador a possibilidade de não apreciar preliminares de nulidade quando, no seu entendimento, houver a possibilidade de se decidir o mérito em favor do sujeito passivo, a quem aproveitaria a declaração de nulidade. Por esse motivo, e com os fundamentos legais supracitados, deixo de apreciar a nulidade suscitada pelo recorrente.

Muito recentemente, a 1ª CJF deste CONSEF, em matéria idêntica, exarou Decisão que, em essência, reflete o meu próprio entendimento derredor do trata o Auto de Infração aqui analisado. Nesse sentido, peço vênia ao ilustre relator da referida 1ª CJF para reproduzir, em alguns momentos, as suas palavras, com as quais me alinho inteiramente.

O sujeito passivo é acusado de haver utilizado, indevidamente, crédito fiscal de ICMS, em decorrência da utilização de crédito presumido com vedação de créditos do imposto relativo à aquisição ou entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento e aos serviços tomados, vinculados às saídas com crédito presumido. Quando descreve os fatos, o autuante diz que o referido crédito fiscal é indevido, pois as operações de aquisições interestaduais de

insumos destinados a cultura de algodão fora feita por produtores habilitados pelo PROALBA, associados da cooperativa CODEAGRO, que utiliza o crédito presumido referido na citada lei, quando das operações de saídas casadas do algodão em pluma de cada produtor.

Por primeiro, há que se pacificar o entendimento derredor da natureza jurídica do autuado. O autuado, na relação fiscal em apreço é uma cooperativa, e tem natureza de pessoa jurídica, o que lhe reputa a condição de, na representação dos seus associados, poder figurar como parte nas relações civis, do mesmo modo que na relação tributária, sendo, portanto, sujeito de direitos e deveres. Note-se que a legislação do ICMS e o próprio PROALBA enxergam as cooperativas da mesma maneira, o que faz configurar o labor equivocado do autuante e da própria JJJ quando confundiram o sujeito passivo – CODEAGRO – com as suas associadas. Ressalte-se que tal confusão contraria a lógica da inteligência da autonomia dos estabelecimentos, o que garante a aplicabilidade de um dos princípios basilares do direito tributário, qual seja o da não-cumulatividade.

Dito isto, creio que não restam dúvidas quanto ao fato de que as cooperativas não são criaturas desfiguradas, como descreveu o autuante. Pelo contrário, são pessoas jurídicas íntegras, sob a ótica da sua existência jurídica.

Feitas as considerações preliminares e passando ao mérito, se verifica que no período em que fora lavrado o Auto de Infração que se discute, o autuado não mais estava inserida no PROALBA, fato que não a submetia aos regramentos contidos nos artigos 2º, V, e 6º, III, do Decreto nº 8.064/2001, e que são o fulcro da autuação. Quando se verifica a condição do autuado, verifica-se também que não havia motivo para renunciar aos créditos relativos às entradas de mercadorias, tudo porque a legislação entabula a exigência quanto ao crédito fiscal contra os produtores e cooperativas credenciadas junto ao PROALBA. Nesse sentido, vale reproduzir o art. 2º do Decreto 8.064/2001, *in verbis*:

"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;".

O RICMS quando trata das vedações quanto à utilização de créditos fiscais, art. 97, X, "b", diz que a renúncia aos créditos em virtude de benefícios de crédito presumido tem de ser expressa na legislação e decorre de uma opção do contribuinte quanto à utilização do benefício em lugar do crédito real. Em sendo assim, a necessidade de renúncia aos créditos para fins de fruição de crédito presumido não pode ser presumida ou inferida pelo fisco, exigirá opção expressa do contribuinte.

Com respeito ao crédito presumido, referenciado alhures, há que se registrar que a legislação de regência do PROALBA não estabelece a renúncia ao crédito para os produtores e cooperativas não credenciadas. De modo avesso, o que se verifica é que a exigência de renúncia dos créditos das entradas terá aplicação apenas àqueles que tiverem aderido ao Programa PROALBA, e como visto, não se aplica à autuada no caso em análise. Por outro lado, à época dos fatos, não havia qualquer regra que estabelecesse vedação à manutenção desses créditos.

Importante o registro feito pelo julgador da 1ª CJF no processo 206851.0091/09-1. Lá, em seu voto, lembrou o ilustre relator que a partir de 01/05/2010, os artigos 104, VI e 105, V do regulamento do ICMS, que estabelecem as regras de manutenção de crédito sobre as entradas dos produtos elencados nos artigos 20 e 79 do mesmo diploma 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.*

Por derradeiro, concluindo a análise da questão trazida pelo Auto de Infração que se discute, dada a exigência legal para que uma cooperativa não credenciada no PROALBA possa fruir do benefício do crédito presumido previsto no art. 9º, do Decreto nº 8.064/2001, teria que, necessariamente, comprovar o repasse do referido crédito ao produtor credenciado, o que em última análise, não redundaria em crédito para a cooperativa não credenciada, mas sim para o produtor credenciado que receberia a integralidade do referido crédito presumido.

Por tudo o quanto exposto, entendo que não há o que ser exigido do autuado, motivo pelo qual voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o presente Auto de Infração.

## **VOTO EM SEPARADO**

De início, ressalto que concordo totalmente com todo o teor do Voto proferido pelo ilustre Conselheiro relator deste Processo Administrativo Fiscal – PAF, haja vista que, realmente, o lançamento do crédito tributário, na forma consignada nos autos, não se sustenta.

Apesar do ilustre relator não haver se debruçado sobre a análise das questões de ordem preliminar suscitadas pelo recorrente, que dizem respeito à nulidade do Auto de Infração, socorrendo-se, para tanto, da norma insculpida pelo Art. 155 do Regulamento do Processo Administrativo do Estado da Bahia – RPAF/BA, entendo ser necessária a análise da questão visto que não vislumbro a nulidade pretendida pelo recorrente.

Neste rumo, com a devida vênia, socorro-me do brilhante **Voto em Separado** proferido pela ilustre Conselheira Denise Mara Andrade Barbosa em recente julgamento do Auto de Infração nº 206851.0091/09-1, ocorrido na 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda, em 1º de setembro do corrente mês, que trata da mesma questão envolvida neste julgamento, também já citado pelo nobre relator, cujos fundamentos ali esposados, entendo bastantes esclarecedores para o deslinde desta questão, inclusive sob o ponto de vista didático.

Dito isso, transcrevo, em seguida, a íntegra do **Voto em Separado** acima mencionado, cujo inteiro teor, considero como parte integrante do presente voto:

### **"VOTO 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 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 fotocópias 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 extratores 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 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;**  
(grifos não originais)

É importante salientar que o pagamento do ICMS incidente nas sucessivas saídas de soja, café e algodão também é diferido 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 diferido, 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. escriturar 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 extrativa 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 encontra-se 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 que, para 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.”.

Finalmente, reforço a recomendação em destaque no último parágrafo do Voto acima transscrito, observando, ainda, que o Fisco deverá estar atento à regra constante no Parágrafo único do Art. 10 do Decreto nº 8.064 de 21/11/2001.

Em conclusão, deixo de acolher o Parecer da PGE/PROFIS e voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário no sentido de que o Auto de Infração em tela seja julgado IMPROCEDENTE.

**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 206851.0104/09-6, lavrado contra **CODEAGRO – COOPERATIVA DE DESENVOLVIMENTO DO AGRONEGÓCIO DO OESTE DA BAHIA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de setembro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/VOTO EM SEPARADO

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR

CLAUDIA MAGALHÃES GUERRA - REPR. DA PGE/PROFIS