

PROCESSO - A. I. Nº 269189.3006/09-5
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - COOPERATIVA DE PRODUTORES AGRÍCOLAS DE RODA VELHA - COPAGRO
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 3º JF nº 0289-03/11
ORIGEM - INFAZ BARREIRAS
INTERNET - 03/05/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0126-11/12

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** ENTRADAS DE INSUMOS AGRÍCOLAS. BENEFÍCIO FISCAL PRESUMIDO 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 equiparado a comerciante ou industrial. Infração improcedente. **b)** CRÉDITO DO IMPOSTO RELATIVO AO SERVIÇO DE TRANSPORTE DE MERCADORIA COM A CLÁUSULA FOB. Ficou comprovado que as operações de saídas foram efetuadas sob a cláusula CIF, tendo o autuado direito ao crédito fiscal, fato reconhecido pelo autuante. Insustentável a glosa do crédito. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Improcedente a presente autuação, por meio da qual foi imputado ao sujeito passivo o cometimento de duas infrações, as quais são objeto do presente Recurso:

Infração 1 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$1.321.596,81, 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, operações vinculadas às saídas com crédito presumido. Consta, ainda, que a autuação “*refere-se ao crédito fiscal indevido correspondente a operações de aquisições interestaduais de insumos destinados à cultura de algodão para produtores associados ao autuado habilitados no PROALBA com direito a utilização de crédito presumido, conforme a Lei nº 7.932/01 e o Decreto nº 8.064/01*”, no período de setembro de 2007 a março de 2009.

Infração 2 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no montante de R\$58.644,85, na condição de remetente da mercadoria, referente ao frete de mercadorias saídas por transferências a preço FOB, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora, nos meses de julho, setembro, outubro e novembro de 2007 e janeiro, fevereiro, março, abril e junho de 2008.

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide nos seguintes termos:

Quanto às preliminares de nulidade argüidas pela defesa do autuado, constatei que o PAF está revestido das formalidades legais, estão determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário apurado e a

natureza da infração, sendo que, eventuais incorreções alegadas pela defesa não implicam nulidade haja vista que, pela descrição dos fatos e enquadramento legal, ficaram evidentes as infrações apuradas.

Observo que embora possa ter ocorrido alguma dificuldade no entendimento da imputação, o autuado entendeu a acusação fiscal, se defendeu, e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando a legislação pertinente, se referindo aos créditos fiscais que resultaram na lavratura do Auto de Infração. Assim, quanto à preliminar de nulidade suscitada pelo defendente, constatei que o PAF está revestido das formalidades legais e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para determinar a nulidade do presente Auto de Infração.

No mérito, a primeira infração se refere à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em decorrência da utilização de crédito presumido com vedação de outros créditos do imposto relativos à aquisição ou entrada real ou simbólica de mercadorias no estabelecimento e aos serviços tomados, vinculadas às mercadorias cujas saídas ocorreram com crédito presumido.

De acordo com a descrição dos fatos, a exigência fiscal se refere ao crédito fiscal considerado indevido, correspondente a operações de aquisições interestaduais de insumos destinados à cultura de algodão para produtores associados ao autuado, habilitados no PROALBA, com direito a utilização de crédito presumido. Portanto, o autuado utilizou crédito fiscal destacado nas notas fiscais, nas operações de entradas interestaduais realizadas e, simultaneamente, utilizou o crédito presumido do imposto, previsto no PROALBA.

O Programa de Incentivo à Cultura de Algodão – PROALBA trata de incentivo fiscal que tem por objetivo recuperar e desenvolver a cultura do algodão no território baiano; promover a modernização da cultura do algodão; elevar a produtividade e qualidade do algodão produzido na Bahia; e aumentar o processamento da fibra de algodão no território baiano.

De acordo com o art. 2º do Regulamento do PROALBA um dos requisitos exigidos para fruição do benefício é a expressa renúncia ao aproveitamento de quaisquer outros créditos relativos à entrada de insumos e de bens do ativo imobilizado para serem utilizados na produção de algodão, haja vista que o art. 4º prevê a concessão de crédito presumido de 50% do ICMS incidente sobre o valor de comercialização do algodão.

Para fruição do benefício há necessidade de credenciamento dos produtores e das cooperativas, estando previsto no 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”.

Nas razões defensivas, o autuado informa que não é credenciado ao PROALBA e se credita legitimamente do ICMS destacado nas operações de aquisições interestaduais de insumos agropecuários. Diz que o aproveitamento de tal crédito não é vedado ao autuado, já que a renúncia é exigida exclusivamente aos contribuintes credenciados que utilizam tal benefício fiscal.

De acordo com as cópias do livro RAICMS acostada aos autos (fls. 54/66 do PAF), o defendente utilizou crédito fiscal destacado nas notas fiscais, nas operações de entradas interestaduais realizadas, e também utilizou o crédito a título de “Repasse de Proalba a Cooperado” “ICMS s/ Transp. Autonomo Art 94”.

O art. 9º do Decreto 8.064/2001 abaixo reproduzido, prevê a possibilidade de a cooperativa não credenciada utilizar o crédito presumido em relação às aquisições de algodão de produtor credenciado ou de cooperativa credenciada ao PROALBA, com diferimento, estabelecendo como condição, o repasse ao produtor credenciado ou à cooperativa credenciada, mediante depósito bancário, valor igual ao utilizado como crédito fiscal, devendo, também, reter cópia de comprovante de contribuição ao fundo correspondente a 10% do imposto incidente na operação de aquisição.

Também é previsto no art. 11 do referido Decreto 8.064/2001, que no caso de falta dos comprovantes acima mencionados, ou comprovante inidôneo, deve ser pago o valor do imposto creditado com os acréscimos legais incidentes desde o mês da utilização indevida e a multa de 60% do valor do crédito fiscal indevidamente utilizado, sem prejuízo da exigência do estorno, como previsto no inciso VII do art. 42 da Lei 7.014/96.

Para melhor compreensão, transcrevo a seguir, os citados dispositivos do Decreto nº 8.064/01 com a redação vigente no período de 21/06/07 a 11/08/11:

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 7.014, de 04 de dezembro de 1996.*

Entendo que, no caso em exame, não se aplica o mencionado art. 9º, haja vista que foram efetuadas aquisições interestaduais, que não estão contempladas no PROALBA. O autuante deveria apurar a legitimidade dos créditos relativos ao “Repasse de Proalba a Cooperado”, inclusive em relação ao que estabelece o Parágrafo único do art. 10 e o art. 11 do Decreto 8.064/01.

Vale ressaltar, que esta matéria foi objeto de apreciação pelas Câmaras de Julgamento Fiscal deste CONSEF, por meio dos Acórdãos CJF Nº 0274-11/11 e CJF Nº 0291-12/11, cuja Decisão foi pela improcedência da autuação.

Concluo que no caso em exame, nos moldes como foi descrita e apurada a infração, é insubsistente a acusação fiscal, relativamente à utilização do crédito fiscal correspondente à operação interestadual. A vedação à utilização dos créditos fiscais prevista na legislação do PROALBA aplica-se exclusivamente aos produtores rurais e às cooperativas credenciadas, o que não ficou caracterizado nos autos.

A autoridade competente poderá instaurar novo procedimento fiscal, para verificar a legitimidade dos créditos fiscais em relação ao PROALBA.

Infração 02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, na condição de remetente da mercadoria, referente ao frete de mercadorias saídas por transferências a preço FOB, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora, nos meses de julho, setembro, outubro e novembro de 2007; janeiro, fevereiro, março, abril e junho de 2008.

O autuado alegou que, verdadeiramente, arca o custo pelo pagamento do ICMS sobre o serviço de transporte como remetente das mercadorias. Por isso, a operação assumiu a característica de verdadeira operação sob cláusula CIF, e que a legalidade do aproveitamento do crédito fiscal encontra-se amparada pelo art. 95, I, alínea “c” do RICMS.

Em atendimento à diligência encaminhada por esta Junta de Julgamento Fiscal, o autuante informou que elaborou demonstrativo onde foram excluídos todos os Conhecimentos de Transporte, por ter sido comprovado que a venda ocorreu com a cláusula CIF.

Em outra informação fiscal, o autuante confirma que elaborou o demonstrativo às fls. 200 a 202 dos autos, “onde são excluídos todos os conhecimentos de transporte desta infração”, por ter sido comprovado que as vendas efetuadas pelo defendente ocorreram sob a cláusula CIF.

De acordo com o art. 95, inciso I, alínea “c” do RICMS/BA, nas operações efetuadas a preço CIF em relação ao serviço de transporte efetuado por empresa transportadora, o valor do ICMS destacado no Conhecimento de Transporte constitui crédito fiscal do estabelecimento vendedor ou remetente.

Considerando a comprovação apresentada pelo defendente e a informação fiscal prestada pelo autuante, concluo pela insubsistência deste item da autuação fiscal.

Face ao exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Em atendimento ao artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício apresentado pela Primeira Instância por ter julgado Improcedentes as imputações 1 e 2 lançadas neste Auto de Infração.

Na infração 1 está sendo exigido o ICMS sob a acusação de que o recorrido utilizou indevidamente, como crédito fiscal, o valor destacado nas notas fiscais de entradas de insumos agrícolas concomitantemente com o uso do crédito presumido previsto no chamado 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, uma vez que “os produtores associados ao autuado” encontravam-se “habilitados no PROALBA com direito a utilização de crédito presumido”, no período de setembro de 2007 a março de 2009.

Em sua Impugnação (fls. 114 a 137), o sujeito passivo deixou claro que “a *Cooperativo autuado não é credenciada ao PROALBA e se credita legitimamente do ICMS destacado nas operações de aquisições interestaduais de insumos agropecuários*”.

Essa afirmativa não foi, em nenhum momento, rechaçada pelo autuante que, em sua informação fiscal, confirmou que os produtores associados à cooperativo autuado é que requereram o benefício do PROALBA.

É relevante ressaltar que essa matéria já foi objeto de apreciação em ambas as Câmaras de Julgamento deste CONSEF, nos Acórdãos CJF nºs 0291-12/11 e 0274-11/11, com a Decisão pela Improcedência da autuação. No último acórdão citado, fui autora do voto em separado, no qual procurei esclarecer o assunto e do qual extraírei os excertos necessários para a fundamentação de meu voto.

O recorrido, em sua Impugnação, 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 do ilícito tributário supostamente cometido, 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 insumos agropecuários aos seus associados. O lançamento de ofício acusa o contribuinte 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 sujeito passivo refere-se ao lançamento, em sua escrita fiscal, dos créditos de ICMS relacionados à aquisição dos insumos, os quais, segundo o autuante, não poderiam conviver com o crédito presumido.

Embora o fato infracional não tenha sido redigido e demonstrado com a clareza que seria desejável num lançamento de ofício, a imputação resta esclarecida quando se examinam as fotocópias dos livros Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS acostados pelo preposto fiscal (fls. 54 a 108) e se constata que o somatório mensal do ICMS destacado nos documentos fiscais de entradas coincide com o valor lançado neste lançamento de ofício. Depreende-se, assim, que a acusação se reporta ao uso, como crédito fiscal, do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição de insumos, realizadas pelo contribuinte junto a estabelecimentos localizados em outros Estados, uma vez que o estabelecimento fazia uso também de crédito presumido previsto no PROALBA. Por essas razões, entendo que não merece reparo a Decisão de piso que não acatou a nulidade do Auto de Infração suscitada na peça impugnatória.

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, bem como das atividades realizadas pelo recorrido.

O RICMS/97 estabelece um regime sumário de apuração do imposto estadual para os produtores rurais não equiparados a comerciante ou a industrial, 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. (grifos não originais)*

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 artigo 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 subseqüentes 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 autuado alegou, em sua Impugnação, 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 vendas 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 recorrido 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 incontroverso nos autos que o autuado **não** é credenciado ao 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 sujeito passivo apura o débito do imposto estadual pelas operações de 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 contribuinte autuado: créditos relativos ao ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição de mercadorias ou os créditos presumidos previstos no RICMS/97 e no PROALBA ou, ainda, ambos os tipos de 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 subseqüentes 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 a cooperativa agrícola 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 credenciadas 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). 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 privado de modernização da cotonicultura baiana no valor correspondente a 10% (dez por cento) do imposto incidente na operação de aquisição (Decreto nº 8.064/01, artigo 9º e seu parágrafo único).

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 de contribuição ao fundo privado de modernização da cotonicultura baiana, 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, ou a multa de 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal indevidamente utilizado, sem prejuízo da exigência do estorno, conforme previsto na 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 subseqüentes 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 subseqüentes 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 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;

Por tudo quanto foi exposto, considero correta a Decisão da Primeira Instância, pela Improcedência do presente Auto de Infração, pois, sendo o autuado contribuinte equiparado a comerciante e não credenciado ao PROALBA, está obrigado a escriturar e lançar o tributo pelos critérios normais de apuração e, em consequência, 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 subseqüentes 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 (Conv. 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 subseqüentes 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);

Ressalto que, além dos créditos pelas notas fiscais de entradas de insumos agrícolas, o autuado também faz jus ao lançamento em sua escrita fiscal, como “*outros créditos*”, do crédito correspondente a:

- 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 credenciados ao PROALBA**, desde que repasse ao remetente valor igual ao crédito fiscal a que fizer jus o produtor.

Observo que, 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 de vedação. É o que se depreende do artigo 97, inciso X, alínea “b”, 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); (grifos não originais)

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 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 autuado 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 averiguar 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, apurando o percentual correto em função da existência, ou não, de diferimento nas aquisições realizadas pelo autuado e, além disso, conferindo:

1. se a aquisição de produtos, pelo sujeito passivo, 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, ainda, 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, ainda, se foi feito o repasse de igual valor do crédito aos remetentes.

Na infração 2 foi cobrado do sujeito passivo o ICMS em razão de utilização indevida de crédito fiscal na condição de remetente das mercadorias, referente ao frete contratado a preço FOB, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora.

A Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Improcedência da autuação, de maneira acertada, com base na informação fiscal prestada pelo próprio autuante, ao reconhecer que restou comprovado que todas as operações de vendas efetuadas pelo recorrido, e objeto deste lançamento de ofício, haviam sido realizadas com a cláusula CIF, ou seja, “*em que estejam incluídas no preço da mercadoria as despesas de frete e seguro*”, nos termos do parágrafo único do artigo 646 do RICMS/97.

Dessa forma, incide a regra prevista no artigo 95, inciso I, letra “c”, do RICMS/97, abaixo transcrito:

Art. 95. Nas operações efetuadas a preço CIF (art. 646), a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento comercial ou industrial, relativamente ao imposto cobrado sobre o serviço de transporte, será feita com observância das seguintes regras:

I - tratando-se de operação tributada, sendo o transporte efetuado:

(...)

c) por empresa transportadora, o ICMS destacado no Conhecimento de Transporte constitui crédito fiscal do estabelecimento vendedor ou remetente, se for contribuinte do imposto, vedada a sua utilização, como crédito fiscal, por parte do destinatário;

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício homologando a Decisão recorrida que julgou insubsistente o presente Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269189.3006/09-5**, lavrado contra **COOPERATIVA DE PRODUTORES AGRÍCOLAS DE RODA VELHA - COPAGRO**.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de abril de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS