

**A. I. Nº** - 278906.0301/13-6  
**AUTUADO** - COPAVANTE – COOPERATIVA AGRÍCOLA DE AVANÇOS TECNOLÓGICOS  
**AUTUANTE** - GILMAR SANTANA MENEZES  
**ORIGEM** - INFAZ BARREIRAS  
**INTERNET** - 27.08.2014

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO JJF Nº 0167-02/14

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS COM SAÍDAS SUBSEQUENTES BENEFICIADAS COM ISENÇÃO. A manutenção do crédito fiscal de insumos agropecuários, isentos nas saídas internas, só alcança os estabelecimentos agropecuários ou industriais, relativos aos seus insumos produtivos, condições que não se enquadra o estabelecimento autuado, por se tratar de uma cooperativa agrícola. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado em 18/12/2013 em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 3.455.090,79, referente à aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto, nos meses maio de 2010 a março de 2013, conforme documentos às fls. 9 a 84 dos autos. Consta do campo “*Descrição dos Fatos*” que “*A empresa adquiriu produtos agropecuários de que cuida o artigo 20, e relacionados no Convênio nº 100/97, objeto de isenção nas saídas internas. A manutenção do crédito fiscal, só alcança, a partir de 01 de Maio de 2010, os estabelecimentos agropecuários ou os estabelecimentos industriais quando tais produtos sejam utilizados como insumos para sua produção. Não tendo esta empresa atividade relacionada com a manutenção de créditos fiscais.*”

Em sua defesa, às fls. 90 a 107 dos autos, o sujeito passivo destaca que é uma cooperativa de produtores rurais, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais são, dentre outros, a aquisição e revenda, a preço de custo, dos insumos agropecuários utilizados nas lavouras/plantações de seus produtores/associados, bem como a comercialização dos produtos agrícolas por eles produzidos. Assim, quando comercializa insumos agrícolas, age como verdadeiro comerciante, tendo em vista que pode, inclusive, fornecer tais produtos para não associados, conforme art. 86 da Lei nº 5.764/71, sem, contudo, auferir lucro.

Aduz que as cooperativas têm peculiaridades que as diferenciam das demais sociedades, conforme artigos 3º e 4º da Lei nº 5.764/71, segundo os quais elas são sociedades de pessoas, civis, sem objetivo de lucro, com forma e natureza jurídica próprias, não sujeitas à falência, criadas para prestar serviços aos associados.

Salienta o direito ao crédito do ICMS destacado nas operações de aquisição de insumos agrícolas em outras unidades da Federação em observância ao princípio da não cumulatividade, previsto no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, cuja matéria foi também regulamentada no art. 19 da Lei Complementar nº 87/96. Cita doutrina no sentido de 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.

O autuado defende que a cooperativa é o adquirente dos produtos e que escriturou devidamente tais operações em seus livros fiscais, agindo, portanto, como verdadeiro comerciante, o que faz surgir o direito ao crédito do ICMS, em conformidade com o art. 155 da CF/88 e o art. 19 da LC 87/96.

Diz que, com exceção a tal regra, o § 3º do art. 20 da LC 87/96, veda o crédito fiscal relativo à operação de entrada, destinada à comercialização, quando a operação de saída subsequente não

for tributada ou for isenta. Contudo, em relação aos produtos agropecuários, em especial os discriminados pelo Convênio ICMS 100/97, a própria LC 87/96, no § 6º do art. 20, assegura o direito ao crédito fiscal quando as operações posteriores à saída não tributada ou isenta forem tributadas. Assim, aduz que dúvidas não pairam que o direito ao crédito fiscal lhe é assegurado, pois, o citado dispositivo traz uma hipótese de manutenção do crédito fiscal, exceção à regra geral de vedação do crédito quando a operação de saída é isenta.

O autuado salienta que tal entendimento foi repetido nos artigos 28 e 29 da Lei nº 7.014/96, que regula o ICMS no Estado da Bahia, em que pese ser desnecessário, já que a LC 87/96 já continha tal hipótese de manutenção do crédito.

Destaca que, apesar de tal situação de manutenção de crédito fiscal, exceção à regra geral, continuar vigente pela LC 87/96, o Estado da Bahia achou por bem revogar o §7º, do art. 29 da Lei nº 7.014/96, através da Lei nº 11.899, de 31/03/2010, o que ao que tudo indica, acabou por induzir em erro o autuante que inobservou que não era a lei estadual que assegura o direito do autuado aproveitar o crédito fiscal, mas sim a LC 87/96, que se encontra em pleno vigor, pois, no caso específico de produtos agropecuários, a LC 87/96, que é uma lei nacional, portanto aplicável a todos os entes da federação brasileira, estabeleceu uma sistemática diferente, permitindo que o contribuinte se credite do montante cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas para abater do ICMS devido nas operações seguintes às isentas ou não tributadas. Diz, ainda, que o art. 93, §13, do RICMS/97 prevê expressamente o direito ao aproveitamento do crédito fiscal, trazendo a mesma redação da LC 87/96, inclusive após a aprovação da Lei nº 11.899/10.

Salienta que ao apreciar tal possibilidade de utilização de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de insumos agropecuários o CONSEF, nos Acórdãos nº 0291-12/11 e 0274-11/11, reconheceu a legalidade do procedimento adotado por cooperativas que realizam operações idênticas ao autuado por falta expressa previsão no RICMS/1997, já que em atividade de comércio.

Portanto, o defendente sustenta que, na pior das hipóteses de se considerar válida a autuação, forçoso reconhecer que tal impedimento só surgiu no regulamento aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, em especial, seu art. 264, XVIII, sendo improcedente até 30/03/2012 por expressa previsão de aproveitamento de crédito no art. 93, §13, do RICMS/97, vigente até 30/03/12, uma vez que o autuado exerce nesse caso atividade de comércio.

Assim, aduz o contribuinte que não há qualquer dúvida da existência do seu direito de se creditar do ICMS decorrente das operações de aquisições interestaduais de insumos agropecuários, já que as operações subsequentes por ele implementadas, posteriores às saídas isentas, são tributadas, em especial as saídas/vendas da produção de seus associados. Entender de forma diversa representaria verdadeira ofensa ao princípio da igualdade ou isonomia tributária que proíbe distinções arbitrárias, entre contribuintes que se encontrem em situações semelhantes, tendo em vista que na operação de aquisição e revenda de insumos age equiparado a um comerciante, fazendo jus, portanto, ao mesmo tratamento dispensado aos demais contribuintes que comercializam tais produtos, como bem reconheceu o CONSEF.

Por fim, requer seja julgado insubsistente a autuação e, sucessivamente, caso não atendido, que seja julgado improcedente a exigência em relação aos créditos aproveitados até 30/03/2012, uma vez que tal impedimento só surgiu no regulamento aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012.

O autuante, em sua informação fiscal à fl. 136 dos autos, sustenta que:

*“Infração 01 – O contribuinte apresenta na sua defesa, que é uma cooperativa e compra os insumos que serão utilizados por seus associados (produtores rurais), os adquirindo em seu próprio nome, escriturando, para tanto, a respectiva operação em seus livros fiscais, atividade esta equiparada a de um comerciante. Portanto, indo de encontro ao que está previsto no artigo 104, inciso VI, do RICMS/BA, Dec. nº 6284/97 e o artigo 264, inciso XVIII, do RICMS/BA, Dec. nº 13.780/12.*

*Pelo exposto, outra coisa não me resta mais que pedir a manutenção integral, do Auto de Infração em epígrafe”*

## VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 3.455.090,79, referente às aquisições de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto, conforme demonstrativo às fls. 19 a 28; 43 a 54; 69 a 73 e 84 dos autos, tendo em vista que a empresa autuada adquiriu insumos agropecuários, relacionados no Convênio ICMS 100/97, objeto de isenção ou redução de imposto nas saídas internas.

O autuado, em sua defesa, destaca tratar-se de uma cooperativa de produtores rurais, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais são, dentre outros, a aquisição e revenda, a preço de custo, dos insumos agropecuários utilizados nas lavouras/plantações de seus produtores/associados, bem como a comercialização dos produtos agrícolas por eles produzidos. Assim, apesar de não auferir lucro, quando comercializa insumos agrícolas, inclusive para não associados, age como verdadeiro comerciante. Invoca o princípio da não cumulatividade do ICMS para atribuir seu direito de crédito destacado nos documentos fiscais, haja vista que é o adquirente dos produtos.

Diz que o § 3º do art. 20 da LC 87/96, veda o crédito fiscal relativo à operação de entrada, destinada à comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou for isenta. Porém, em relação aos produtos agropecuários, em especial os discriminados pelo Convênio ICMS 100/97, a própria LC 87/96, no § 6º do art. 20, assegura a manutenção do direito ao crédito fiscal quando as operações posteriores à saída não tributada ou isenta forem tributadas, cujo entendimento foi recepcionado nos artigos 28 e 29 da Lei nº 7.014/96.

Preliminarmente, há de se ressaltar que a jurisprudência do CONSEF, citada pelo defendente, não se aplica ao caso concreto, inclusive por se tratar de acusação diversa.

Da análise dos autos, inicialmente, há de se esclarecer que consta do Sistema INC – Informações do Contribuinte da SEFAZ/BA que o estabelecimento autuado exerce a atividade econômica principal sob o código 161099, relativa às “Atividades de apoio à agricultura não especificada anteriormente”, e atividades econômicas secundárias de “Atividade pós-colheita”, código 163600, e de “Representantes comerciais e agentes do comércio de matérias-primas agrícolas e animais vivos”, código 4611700, estando **enquadrado** na condição de normal, com regime de apuração de conta corrente fiscal. Logo, o estabelecimento autuado, na condição de cooperativa agrícola, não se confunde com estabelecimento agropecuário, os quais se enquadram seus associados.

Conforme dito pelo defendente, o art. 20 da LC 87/96 assegura ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Já o § 3º, inciso II, deste artigo veda a utilização do crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita destinada a comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

Contudo, o § 6º, inciso I, deste mesmo dispositivo legal estabelece *que as operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se* do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a produtos agropecuários.

De certa forma, tal disposição é endossada no art. 21, § 3º, da própria LC 87/96, ao consignar que o não creditamento ou o estorno a que se referem o § 3º do art. 20 e o caput deste artigo, *não impedem a utilização dos mesmos créditos em operações posteriores, sujeitas ao imposto, com a mesma mercadoria*, cujo texto foi recepcionado no art. 30, § 3º, da Lei nº 7.014/96.

Já o art. 37 da Lei nº 7.014/96 consigna que as isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto somente serão concedidos ou revogados conforme as disposições das leis complementares que tratem dessas matérias, observado o disposto no §6º do art. 150 e no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Em seu § 2º diz que o regulamento indicará as isenções, incentivos e benefícios vigentes, fazendo referência ao convênio que os instituiu.

Por outro lado, o art. 104, VI, do RICMS/97, a partir de 01/05/10, estipula que não se exige o estorno do crédito fiscal relativo 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). Tal disposição normativa perdurou com a vigência do RICMS/12, em seu art. 264, XVIII, alíneas “c” e “d”, do citado diploma legal.

Da análise de tais legislações verifica-se que, em relação à utilização e manutenção dos créditos fiscais destacados naquelas notas fiscais de aquisição de insumos agropecuários, arroladas às fls. 19 a 28; 43 a 54; 69 a 73 e 84 dos autos, objeto de isenção nas operações de saídas internas, apenas caberia *quando da entrada dos produtos* no estabelecimento agropecuário ou no estabelecimento industrial, quanto aos insumos de fabricação, conforme disposto no art. 104, VI, do RICMS/97, a partir de 01/05/10, e no art. 264, XVIII, “c” e “d”, do RICMS/12.

Entretanto, há de se ressaltar que a situação apresentada no lançamento de ofício é de que trata de operação de aquisição pelo estabelecimento autuado, no caso uma cooperativa agrícola, cuja atividade não se enquadra na condição legal de estabelecimento agropecuário ou industrial. Em consequência, não poderia o estabelecimento autuado, na condição de cooperativa agrícola, se apropriar dos aludidos créditos fiscais *quando das entradas* dos insumos agrícolas.

Sendo assim, concordo com o foco da acusação fiscal de que *“A manutenção do crédito fiscal, só alcança, a partir de 01 de Maio de 2010, os estabelecimentos agropecuários ou os estabelecimentos industriais quando tais produtos sejam utilizados como insumo para sua produção. Não tendo esta empresa atividade relacionada com a manutenção de créditos fiscais.”*

Tal entendimento também é corroborado pela DITRI, através do Parecer nº 11598/2014, em resposta à consulta sobre a mesma matéria à COPALEM COOPERATIVA DE PRODUTORES RURAIS DE LUÍS EDUARDO MAGALHÃES, na qual concluiu que:

*“Da análise da exigência supra, verifica-se que a regra de manutenção de crédito somente se aplica às entradas em estabelecimento agropecuário dos insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97. Para poder usufruir a regra de manutenção de crédito é necessário que o adquirente, contribuinte baiano, realize a atividade de produção agrícola.”*

[...]

*Portanto, em função da atividade que exerce, a Consulente não poderá utilizar o benefício da manutenção de crédito nas aquisições tributadas de mercadorias listadas no Convênio ICMS 100/97, pelo fato de exercer atividade de apoio à produção, não exercendo qualquer atividade de produção agrícola.”*

Vislumbro, em respeito ao princípio da não cumulatividade do ICMS que, nos termos do art. 20, § 6º, inciso I, da LC 87/96, o estabelecimento autuado, ao realizar operações tributadas posteriores às saídas isentas, teria direito *ao crédito presumido* do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas relativas aos produtos agropecuários. Contudo, tal crédito presumido diz respeito às operações pretéritas de insumos utilizados na produção agrícola dos produtos comercializados pelo autuado, cujo lapso temporal decorre anos, desde a preparação da terra, aplicação dos insumos, plantio e colheita, não podendo se confundir com a manutenção dos créditos fiscais indevidamente utilizados pelo estabelecimento autuado dos insumos por ele adquiridos e imediatamente apropriados, faculdade esta permissiva apenas aos estabelecimentos agropecuários e industriais relativos aos seus insumos produtivos. Logo, os créditos fiscais utilizados pelo sujeito passivo, relativos às notas fiscais de aquisição arroladas nos autos, naquele momento, são indevidos.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **278906.0301/13-6**, lavrado contra **COPAVANTE – COOPERATIVA AGRÍCOLA DE AVANÇOS TECNOLÓGICOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.455.090,79**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de agosto de 2014.

FERNANDO A. BRITO DE ARAUJO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ CARLOS BACELAR – JULGADOR