

**A. I. N°** - 269189.1812/13-2  
**AUTUADO** - COOPERCAS COOPERATIVA DE PRODUTORES DE COMMODITIES AGRÍCOLAS  
**AUTUANTE** - JOÃO JOSÉ DE SANTANA  
**ORIGEM** - INFAZ BARREIRAS  
**INTERNET** - 22/10/2014

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0224-03/14**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS COM SAÍDAS SUBSEQUENTES BENEFICIADAS COM ISENÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. 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, inexistindo previsão legal para a utilização do referido crédito fiscal. Infração subsistente. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ESCRITURAÇÃO DE CRÉDITO FORA DO PERÍODO EM QUE SE CONFIGUROU O DIREITO À SUA UTILIZAÇÃO. A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte no próprio mês ou no mês subsequente em que se verificar a entrada da mercadoria ou o direito à utilização do crédito e a escrituração do crédito fora do prazo estabelecido na legislação dependerá de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte, o que não ficou comprovado nos autos. Mantida a exigência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 18/12/2013, refere-se à exigência de R\$919.763,23 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 – 01.02.26: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto, nos meses de maio, outubro, novembro e dezembro de 2010; janeiro a março, agosto a dezembro de 2011; janeiro a março, maio, junho, agosto a dezembro de 2012, janeiro, fevereiro, abril e junho de 2013. Valor do débito: R\$806.217,26.

Infração 02 – 01.02.73: Escrituração de crédito fiscal fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria, ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização do crédito, nos meses de novembro de 2010 e agosto de 2013. Valor do débito: R\$113.545,97.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 48 a 69, alegando que embora tenha utilizado os créditos fiscais descritos no demonstrativo de débito, entende que faz jus a tal creditamento com base na legislação vigente. Informa 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.

Afirma que a Cooperativa é uma associação autônoma de pessoas que se unem, voluntariamente, para satisfazer aspirações e necessidades econômicas, sociais e culturais comuns, por meio de uma empresa de propriedade coletiva e democraticamente gerida. São empresas privadas de

gestão coletiva. Os seus proprietários e responsáveis pela gestão são os próprios usuários, dando a essa empresa características singulares, tanto em termos de seu funcionamento, quanto de sua regulação interna.

Diz que as cooperativas de produtores rurais, a exemplo da autuada, funcionam geralmente como fornecedoras de insumos, bens e serviços aos produtores. Seu âmbito de ação é na interface entre a agricultura e a indústria, tanto a indústria de insumos ou bens para a agricultura como a indústria que compra a oferta agrícola para o seu processamento e distribuição. O objetivo manifesto é, geralmente, a melhoria da qualidade de vida ou o aumento da renda de seus cooperados, valorizando a produção e/ou diminuindo os custos de produção, gerando economias de escala que permitissem atingir seu objetivo.

Ressalta que as cooperativas têm peculiaridades que as diferenciam das demais sociedades, como pode ser observado com uma simples análise dos dispositivos da Lei nº 5.764/1971, que definiu a política nacional de cooperativismo e criou o regime jurídico das sociedades cooperativas, a começar pelos artigos 3º e 4º, segundo os quais elas são sociedades de pessoas, civis, sem objetivo de lucro, com forma e natureza jurídica próprias, não sujeitas a falência, criadas para prestar serviços aos associados.

Diz que a cooperativa autuada exerce as atividades econômicas de aquisição e revenda, a preço de custo, dos insumos agrícolas utilizados pelos seus produtores associados, bem como a comercialização dos produtos agrícolas dos seus cooperados. A atividade de comercialização da produção depende do fornecimento do produto agrícola, pelos cooperados, conforme disciplina o art. 3º da Lei 5.764/71. Quando comercializa insumos agrícolas, age como verdadeiro comerciante, tendo em vista que pode, inclusive, fornecer tais produtos para não-associados, conforme lhe autoriza o art. 86 da referida Lei 5.764/71, assumindo características de um ato não-cooperativo.

Prossegue afirmando que ao desempenhar a atividade de aquisição de insumos agropecuários para revenda, assume características de ato não-cooperativo, atuando, portanto, nessa operação, como verdadeiro comerciante, sem, contudo, auferir lucro já que um dos principais objetivos das cooperativas de produtores rurais é alcançar a melhoria da qualidade de vida e o aumento da renda de seus cooperados, diminuindo os custos de produção.

Salienta que os insumos adquiridos pela cooperativa são destinados para as diversas culturas/plantações implementadas por seus associados, seja a produção de soja, milho, café, algodão e frutas, dentre outros produtos agrícolas produzidos na Região Oeste do Estado da Bahia.

Em relação ao direito ao crédito do ICMS destacado nas operações de aquisição de insumos agrícolas em outras unidades da federação, alega que deve ser observado o princípio da isonomia tributária. Comenta sobre o Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS, disciplinado pelo art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, que transcreveu.

Diz que a matéria também foi objeto de regulamentação pela Lei Complementar nº 87/96, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, conforme art. 19, que transcreveu, reproduzindo, também os ensinamentos da doutrina sobre essa matéria.

Frisa que no presente caso, conforme dispõe o art. 5º, §2º, da Lei 7.014/1996, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia, os produtores rurais e as cooperativas são considerados contribuintes do imposto e, por serem considerados contribuintes distintos, estão sujeitos, cada qual, a escrituração contábil e fiscal das operações que realizam.

Reafirma que a Cooperativa 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. O adquirente, na hipótese, é a cooperativa autuada, que arca com o custo da operação, nele incluído o valor devido

e recolhido a título de ICMS pelo estabelecimento vendedor situado em outra unidade da federação.

Informa que, posteriormente, o insumo adquirido é revendido para cada produtor rural, de acordo com suas necessidades e quantidades, sem, contudo, auferir lucro, já que se trata de uma sociedade cooperativa. Diz que escriturou devidamente tal operação em seus livros fiscais, agindo, portanto, como verdadeiro comerciante.

Ressalta que em relação aos produtos agropecuários, em especial os discriminados pelo Convênio 100/1997, a própria Lei Complementar, no art. 20, em seu § 6º, assegura o direito ao crédito fiscal quando as operações posteriores à saída não tributada ou isenta forem tributadas.

Entende que não pairam dúvidas de que o direito ao crédito fiscal é assegurado ao contribuinte pela própria Lei Complementar 87/1996, dispositivo esse eleito pelo legislador complementar como de caráter geral, aplicável em todo território nacional e de observância obrigatória dos legisladores estaduais, sendo um limitador do seu poder de tributar, já que nos termos do art.155, inciso XII, da Constituição Federal, compete à Lei Complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, bem como hipóteses de manutenção de crédito fiscal.

Ressalta que, seguindo a determinação do referido art. 155, inciso XII, da CF/1988, a Lei Complementar 87/1996, em seu art. 20, §6º, trouxe uma hipótese de manutenção do crédito fiscal, exceção à regra geral de vedação do crédito quando a operação de saída é isenta. Diz que a Lei 7.014/1996 que regula o ICMS no Estado da Bahia trouxe em seus arts. 28 e 29 a mesma redação do art. 20 da Lei Complementar 87/1996.

Também ressalta que apesar da situação de manutenção de crédito fiscal, exceção à regra geral, continuar vigente pela Lei Complementar nº 87/1996, o Estado da Bahia achou por bem revogar o §7º, do art. 29 da Lei nº 7.014/1996 através da Lei nº 11.899/2010, de 31/03/2010, o que ao que tudo indica, acabou por induzir em erro o autuante que não observou que não era a Lei Estadual que assegura o direito do Autuado aproveitar o crédito fiscal, mas sim a Lei Complementar nº 87/1996 que se encontra em pleno vigor. Ou seja, no caso específico de produtos agropecuários, a Lei Complementar nº 87/1996, 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.

Frisa que o RICMS-BA/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/1997, não faz qualquer menção à impossibilidade do aproveitamento do crédito pelo autuado, inclusive após a aprovação da Lei nº 11.899/2010. Muito pelo contrário, prevê expressamente o direito ao aproveitamento do Crédito Fiscal em seu art. 93, §13, trazendo a mesma redação da LC nº 87/1996:

Salienta que ao apreciar tal possibilidade de utilização de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de insumos agropecuários este CONSEF nos Acórdãos nºs 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-BA/97.

Entende 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/1997, aprovado pelo Decreto nº 6.284/1997 e vigente até 30/03/2012, uma vez que o Autuado exerce atividade de comércio.

Afirma que neste caso, não há qualquer dúvida quanto à existência do direito do Autuado se creditar do ICMS decorrente das operações de aquisições interestaduais de insumos agropecuários, já que as operações subseqüentes por ele implementadas, posteriores às saídas isentas, são tributadas, em especial as saídas/vendas da produção de seus associados. Que 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. Se na operação de aquisição e revenda de insumos o autuado é equiparado a um comerciante, fazendo jus ao mesmo tratamento dispensado aos demais contribuintes que comercializam tais produtos como bem reconheceu esse CONSEF nos acórdãos citados, dentre outros, matéria que está totalmente pacificada nessa Corte de Julgamento.

Destaca que o objetivo do legislador foi impedir o aproveitamento de quaisquer outros créditos, evitando a utilização em duplicidade, pelo mesmo contribuinte (produtor rural) do crédito de ICMS oriundo da mesma operação, quando da venda de sua produção, decorrente da aquisição de insumos (art. 93 e seguintes do RICMS) e o presumido trazido pelos Decretos nº 8.064/01 e 9.029/2004. Conclui que está demonstrada a legalidade do aproveitamento do crédito fiscal decorrente das operações de aquisições interestaduais de insumos agropecuários, por expressa previsão no art. 20, §6º, da Lei Complementar 87/1996, bem como no art. 93, § 13, do RICMS/1997, aprovado pelo Decreto nº 6.284/1997 e vigente até 30/03/2012.

Aliado aos argumentos acima expostos que obrigam o Estado da Bahia a reconhecer a legitimidade do aproveitamento dos créditos de ICMS na aquisição de insumos, conforme previsto no art. 20, §6º, da Lei Complementar 87/1996, bem como no art. 93, §13, do RICMS/1997, aprovado pelo Decreto nº 6.284/1997 e vigente até 30/03/2012, o defendente alega que a autuação se baseia em equivocado entendimento do autuante acerca do conceito de estabelecimento agropecuário e da cooperativa agropecuária ou agrícola, como é o caso do Autuado. Diz que o art. 264, inciso XVIII, alínea “d”, do RICMS/2012 admite a manutenção do crédito nas entradas dos insumos relacionados no Convênio 100/97, desde que realizada por estabelecimentos agropecuários.

Comenta sobre o conceito de estabelecimento agropecuário, dizendo que, para o IBGE está ligado ao conceito de propriedade rural. Diz que o conceito de estabelecimento no campo do ICMS implica necessariamente em habitualidade na prática de operações, com o objetivo de transmissão da propriedade de mercadorias que produz ou adquire para revenda, ou seja, está ligado à atividade econômica exercida pela unidade de produção e não à propriedade exercida sobre o imóvel rural.

Também comenta sobre a definição de estabelecimento agropecuário, de acordo com o Dicionário Aurélio, e o Código Civil, no artigo 1.142, ressaltando que, se empresário é definido como o profissional que exerce "atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços", empresa somente pode ser, tendo atividade com estas características.

Já estabelecimento agropecuário está relacionado à teoria e prática da agricultura e da pecuária, nas suas relações mútuas. Como o Autuado é uma Cooperativa de produtores rurais 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, agindo em nome deles, diz que é imperioso reconhecer que o Autuado pratica atos inerentes à atividade dos empresários rurais a ele associado. Por estar ligado parcialmente à atividade agropecuária, se enquadra no conceito de estabelecimento rural para efeito de acumulação de crédito de ICMS, previsto no art. 264, inciso XVIII, alínea “d”, do RICMS/2012, afirma que tal fato evidencia a insubsistência da autuação.

Em relação ao demonstrativo de débito, o defendente alega que embora possua o direito à utilização dos créditos fiscais, o autuante laborou em equívoco porque o autuado não utilizou tais créditos fiscais, conforme demonstram os documentos que acostou aos autos, não havendo porque exigir qualquer pagamento de ICMS. Entende que o demonstrativo de débito não possui respaldo, não houve utilização do crédito, ou seja, foi acumulado e não utilizado, o que afasta a alegação de utilização indevida de crédito fiscal.

Houve apenas escrituração de tal crédito, que não foi utilizado, sendo enriquecimento ilícito por parte do Estado da Bahia se exigir o pagamento por algo que não foi sequer aproveitado. Pede a improcedência do presente Auto de Infração. Caso não seja julgado totalmente improcedente, requer a improcedência em relação aos créditos se aproveitados até 30/03/2012, por entender que

tal impedimento surgiu no Regulamento aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, em especial o art. 264, inciso XVIII.

Por fim, pede que seja julgado improcedente o Auto de Infração, por entender que não ficou caracterizada a infração de utilização indevida de crédito de ICMS, afirmando que apenas acumulou em sua escrita, mas não utilizou o crédito fiscal.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 430 a 440 dos autos. Faz uma síntese dos fatos que deram origem ao procedimento fiscal e esclarece quanto à infração 01, que se trata de acúmulo e utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, em decorrência da utilização de crédito decorrente da aquisição de insumos agropecuários para revenda, com saídas subsequentes beneficiada com isenção do imposto por falta de previsão legal. Reproduz os arts. 104, inciso VI, do RICMS-BA/97 e art. 264 do RICMS-BA/2012.

Quanto à infração 02, ressalta que os livros fiscais são extremamente relevantes como prova, até porque as operações mercantis são representadas e descritas por documentos e neles externam-se dados sobre as operações, como aspectos valorativos, qualificativos, quantitativos, temporais, qualitativos entre outros fundamentais para a verificação do fato tributário. Frisa que os livros fiscais retratam uma ocorrência material de determinado fato tributário, evidentemente gozam de presunção de verdade desde que acompanhados dos respectivos documentos fiscais para comprovação dos lançamentos, motivo pelo qual mantém a Infração 02, amparado nas provas documentais (cópia dos livros fiscais) anexo (fl.13 e 41 do presente processo), afirmando que o defendente não comprovou a origem do lançamento “OUTROS CRÉDITOS”.

Diz que a impugnação apresentada pelo contribuinte tem a intenção de não pagar os tributos devidos à Fazenda Pública Estadual, respaldada em alegações desconstruídas, tendo a manifesta intenção de confundir e gerar dúvidas. Afirma que são apresentados pedidos de nulidade para todos os casos, ocupando-se, sobretudo, das lacunas, dos equívocos, das contradições das leis.

Lembra que o RPAF/BA, no seu artigo nº 39, III, prevê que o auto de infração conterá a descrição dos fatos considerados infração de obrigações tributária principal e acessória, de forma clara, precisa e sucinta.

Comenta sobre os termos “claro”, “preciso” e “sucinto” e reproduz o art. 123 do RPAF-BA, afirmando que os elementos probatórios, carreados pelo impugnante e pela Fazenda, têm como objetivo convencer a autoridade julgadora, que decide o processo administrativo fiscal. Que é indispensável, comprovar os fatos deduzidos para formar a convicção da autoridade julgadora. Fazer justiça, em princípio, é aplicar a lei ao fato, sendo indispensáveis à administração da justiça o conhecimento da verdade do fato.

Diz que a descoberta desta verdade como elemento essencial ao julgamento impõe a exigência de prova. Que em suma, “provar significa formar o conhecimento do julgador sobre a existência ou inexistência dos fatos relevantes no processo”.

Informa que foram criadas no Oeste da Bahia diversas cooperativas “de fachada”, considerando que as mesmas não resistem a uma análise um pouco mais aprofundada, para a descaracterização de suas finalidades. Que os problemas fiscais com este segmento remonta ao ano de 2007, conforme decisões por meio do Acórdão JF nº 0192-04/07 da 4ª Junta, Acórdão CJF nº 0322-12/08 da 2ª Câmara, Acórdão CJF nº 0358-12/10 da 2ª Câmara, Acórdão JF nº 0385-02/09 da 2ª Junta de julgamento Fiscal.

Ressalta que tais decisões, todas pela improcedência das autuações, e o RICMS foi alterado (Alteração nº 80, alterando o art. 65, I). Foi apresentada a alegação de que as cooperativas não possuíam produção própria e que as notas fiscais emitidas pelos produtores associados têm finalidade apenas de acobertar a circulação das mercadorias, sem qualquer conteúdo econômico, em atendimento a regras estatutárias e cumprimento de obrigação fiscal acessória.

Partindo deste princípio, entende que as cooperativas jamais poderiam acumular crédito, considerando que os insumos agrícolas adquirido pelas mesmas e repassado a seus cooperados são sem qualquer conteúdo econômico e que os produtores cooperados já usam o crédito presumido, causando um uso em duplicidade, ou seja quando o insumo entra na cooperativa o crédito fica na mesma e quando o produtor vende sua produção originária da aplicação destes mesmos insumos, usa o crédito presumido.

Informa que em 2009 novas autuações foram feitas pela utilização indevida (em duplicidade) de crédito fiscal, considerando que as mesmas alegavam que não tinham produção própria e que funcionavam como fornecedoras de insumos, bens e serviços aos produtores.

Mais uma vez membros do CONSEF, (que no entendimento do autuante até hoje não conseguiram entender as operações) julgaram improcedentes as autuações, acatando uma mudança de alegação, apresentada apenas para se enquadrar nas novas autuações, tendo sido alegado que nas operações de aquisição e revenda de insumos eram equiparados a um comerciante, fazia jus, portanto, ao mesmo tratamento dispensado aos demais contribuintes que comercializam tais produtos.

Diante dos argumentos acima apresentados, diz que os julgadores acataram a nova tese da “Falta de previsão normativa para vedação de créditos das aquisições de insumos por contribuinte em atividade de comércio” para julgar todos os autos improcedentes.

O autuante informa que nas primeiras autuações a tese era de que “não possuíam produção própria e que não ocorria uma operação mercantil, mas simples movimentação física”. Nas autuações seguintes, diz que o defendente mudou de argumento, passando a defender a tese de que eram “contribuintes em atividade de comércio”. Agora o defendente alega que é “estabelecimento agropecuário” para fugir mais uma vez do pagamento do ICMS, indo de encontro à tese das primeiras autuações.

Prosseguindo, o autuante cita alguns requisitos para que o autuado fosse considerado estabelecimento agropecuário e diz que o Regulamento do ICMS, Decreto nº 13.780/2012, artigo 264, inciso XVIII, dispõe que são isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações, as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS nº 100/97, desde que observadas disposições indicadas nas alíneas "a" a "d" do mesmo dispositivo.

Diz que em relação às aludidas disposições, a alínea "a" estabelece que o benefício da isenção alcança toda a etapa de circulação da mercadoria, desde a sua produção até a destinação final. No entanto, em relação à matéria alvo da presente autuação, manutenção de crédito, conforme a alíneas "c" e "d" do mesmo dispositivo, somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos e, também, fica admitida nas entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção. Entende que na condição de comércio atacadista, o autuado não faz jus a manutenção dos créditos decorrente das entradas dos produtos agropecuários indicados no Convênio ICMS nº 100/97, beneficiados com saídas isentas do ICMS.

Para reforçar seu entendimento, o autuante transcreve vários pareceres sobre a matéria e conclui pedindo a procedência do presente Auto de Infração.

## **VOTO**

O primeiro item do presente Auto de Infração trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto, nos meses de maio, outubro, novembro e dezembro de 2010; janeiro a março, agosto a dezembro de 2011; janeiro a março, maio, junho, agosto a dezembro de 2012, janeiro, fevereiro, abril e junho de 2013.

O defendente alegou que faz jus ao creditamento com base na legislação vigente. Informou 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. Disse que as cooperativas de produtores rurais, a exemplo da autuada, funcionam geralmente como fornecedoras de insumos, bens e serviços aos produtores. Seu âmbito de ação é na interface entre a agricultura e a indústria, tanto a indústria de insumos ou bens para a agricultura como a indústria que compra a oferta agrícola para o seu processamento e distribuição.

Em relação ao direito ao crédito do ICMS destacado nas operações de aquisição de insumos agrícolas em outras unidades da Federação, o defendente alegou que deve ser observado o princípio da isonomia tributária e o princípio da não-cumulatividade do ICMS, disciplinado pelo art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal.

Conforme estabelece o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 é assegurado 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.

Por outro lado, o § 3º, inciso II, deste mesmo artigo veda a utilização do crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços destinadas à 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.

No § 6º, inciso I, do referido dispositivo legal está previsto 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.

A presente autuação fiscal se refere aos meses de maio, outubro, novembro e dezembro de 2010; janeiro a março, agosto a dezembro de 2011; janeiro a março, maio, junho, agosto a dezembro de 2012, janeiro, fevereiro, abril e junho de 2013. Portanto, o período objeto da exigência fiscal é alcançado pelo RICMS-BA/97, vigente até 31/03/2012 e RICMS-BA/2012, vigente a partir de 01/04/2012.

O art. 104, inciso IV do RICMS-BA/97 estabelece:

**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);*

Já o art. 264, XVIII do RICMS-BA/2012 prevê:

**Art. 264.** *São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:*

...

**XVIII** - *as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, observadas as seguintes disposições:*

**a)** *o benefício fiscal de que cuida este inciso alcançará toda a etapa de circulação da mercadoria, desde a sua produção até a destinação final;*

- b) o benefício fiscal não se aplica no caso de operação que não preencha os requisitos estabelecidos ou que dê ao produto destinação diversa da prevista como condição para gozo do benefício, caso em que o pagamento do imposto caberá ao contribuinte em cujo estabelecimento se verificar a saída;*
- c) a manutenção de crédito somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos;*
- d) fica admitida a manutenção de crédito nas entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção de que cuida este inciso;*

Sobre a matéria objeto da autuação, a Lei 7.014/96 estabelece no § 4º, inciso II do art. 29 que é vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior.

Entretanto, o § 7º, inciso I deste mesmo artigo, vigente até 30/03/2010, previa que as operações tributadas posteriores às saídas de que trata o § 4º 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 produtos agropecuários.

Vale salientar que o § 7º do art. 29, acima mencionado, foi revogado pela Lei nº 11.899, de 30/03/2010, efeitos a partir de 31/03/2010. Neste caso, a redação original do mencionado dispositivo teve efeitos até 30/03/2010.

Observo que a situação de que trata o presente lançamento se refere a operação de aquisição pelo estabelecimento autuado, e de acordo com as informações prestadas nas razões de defesa e informações cadastrais nesta SEFAZ, trata-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.

A principal tese apresentada pelo defendente é no sentido de caracterizar a atividade de compra de insumos desenvolvida pela cooperativa e as operações de venda efetuadas em nome dos produtores a ela associados, de forma que lhe garanta a utilização dos créditos fiscais previstos na legislação.

Embora seja razoável essa linha de argumentação, deve-se observar 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. Ou seja, a cooperativa tem natureza de pessoa jurídica, o que confere a condição de, na representação dos seus associados, poder figurar como parte nas relações civis. Entretanto, no campo tributário, quando efetua operação de aquisição essa atividade não se enquadra na condição legal de estabelecimento agropecuário ou industrial. Consequentemente, não se enquadra nas situações previstas nos artigos 104, inciso IV do RICMS-BA/97 e 264, XVIII do RICMS-BA/2012. Neste caso, não poderia o estabelecimento autuado, na condição de cooperativa agrícola, se apropriar dos aludidos créditos fiscais quando das entradas dos insumos agrícolas.

Em outro julgamento proferido por esta JJF, foi acatada a alegação defensiva em relação a um contribuinte amparado por benefício fiscal do PROALBA, sendo também observado o Regulamento do referido benefício.

Vale salientar que o entendimento constante neste voto também foi apresentado 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.”*

Outro aspecto relevante é quanto ao § 7º do art. 29, da Lei nº 7.014/96, que foi revogado pela Lei nº 11.899, de 30/03/2010, efeitos a partir de 31/03/2010. O referido dispositivo previa que as operações tributadas posteriores às saídas de que trata o § 4º 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 produtos agropecuários. Como a presente autuação se refere aos créditos fiscais apurados a partir de maio de 2010, está configurado mais um motivo para se considerar indevidos os créditos fiscais objeto do presente lançamento.

Sobre a questão de constitucionalidade da legislação aplicada ao presente lançamento, observo que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Quanto ao argumento do defendente de que o crédito foi acumulado e não utilizado, se ficasse comprovado de forma inequívoca que o autuado apropriou na sua conta corrente fiscal, créditos de ICMS não permitidos pela legislação do imposto, mas dispunha de saldo credor em valor superior ao que foi exigido, *durante todo o período fiscalizado*, seria passível de aplicação da multa prevista no inciso VII, “b” do art. 42 da Lei 7.017/96. Entretanto, tal situação não ficou configurada nos autos.

Pelo que consta nos autos, concluo pela subsistência deste item da autuação, por entender que 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, inexistindo previsão legal para a utilização do referido crédito fiscal.

Infração 02 – 01.02.73: Escrituração de crédito fiscal fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria, ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização do crédito, nos meses de novembro de 2010 e agosto de 2013.

Conforme estabelecem os arts. 101 e seu § 1º, I do RICMS-BA/97 e arts. 314 e 315 do RICMS-BA/2012, a escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte no próprio mês ou no mês subsequente em que se verificar a entrada da mercadoria ou o direito à utilização do crédito, sendo que a escrituração do crédito fora do prazo estabelecido no art. 314 dependerá de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte, o que não foi comprovado nos autos.

O defendente não apresentou qualquer elemento para contrapor a exigência fiscal, sendo esclarecido pelo autuante que o levantamento fiscal foi efetuado com base nas provas documentais (cópia dos livros fiscais - fl.13 e 41 do presente processo), e o defendente não comprovou a origem do lançamento “OUTROS CRÉDITOS”. Assim, concluo pela subsistência deste item do presente lançamento.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269189.1812/13-2**, lavrado contra **COOPERCAS – COOPERATIVA DE PRODUTORES DE COMMODITIES AGRICOLAS**, devendo ser

intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$919.763,23**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de outubro de 2014

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA