

A. I. Nº - 278906.0302/13-2  
AUTUADO - COPAGRO - COOPERATIVA DE PROD. AGRÍCOLAS DE RODA VELHA  
AUTUANTE - GILMAR SANTANA MENEZES  
ORIGEM - INFAC BARREIRAS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 19/01/2016

## 2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0007-05/16

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS COM SAÍDAS SUBSEQUENTES BENEFICIADAS COM ISENÇÃO OU REDUÇÃO DO IMPOSTO. São dois os requisitos para que haja a incidência da regra prevista no art. 20, § 3º, inciso II da LC 87/96: primeiro, faz-se necessário que as operações posteriores tenham sido tributadas; depois, que o estabelecimento favorecido tenha praticado tais operações. Ficou provado que a autuada não praticou operações posteriores tributadas, o que afasta a incidência da regra citada. Infração caracterizada. Acatadas as razões defensivas e refeito o demonstrativo de débito. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 18/12/2013, exige ICMS no valor de R\$ 6.565.623,00, além de multa e dos acréscimos moratórios, em decorrência da seguinte infração:

INFRAÇÃO 1: 01.02.26 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução de imposto, no período de maio de 2010 a agosto de 2013. Valor da Infração: R\$ 6.565.623,00. Multa proposta de 60%. Consta da descrição dos fatos que “*a empresa adquiriu produtos agropecuários de que cuida o art. 20, e relacionados no convênio nº 100/1997, objeto de isenção nas saídas internas. A manutenção do crédito fiscal só alcança, a partir de maio de 2010, os estabelecimentos agropecuários ou os estabelecimentos industriais quando tais produtos sejam utilizados como insumos para a sua produção. Não tendo esta empresa atividade relacionada com a manutenção de créditos fiscais*”.

Constam dos autos: Intimação para Apresentação de Livros e Documentos Fiscais/Contábeis (folha 07); cópias do livro RAICMS (folhas 09 a 26 e 49 a 75); Demonstrativos de Débito (folhas 27 a 48 e 76 a 467); Impugnação (folhas 472 a 558); informação fiscal (folha 560); solicitação de diligência (folha 564); cumprimento da diligência (folha 567 a 655); ciência da diligência (folha 657).

Às folhas 472 a 558, a autuada apresenta impugnação, deduzindo as razões que seguem.

Alega que agiu com amparo em dispositivo da Lei Complementar nº 87/1996 para se creditar do ICMS decorrente de suas operações de aquisições de insumos agrícolas utilizados por seus associados. Informa que, embora não tenha se utilizado dos créditos de ICMS descritos nos demonstrativos de débito, pois apenas acumulou, entende que faz jus a tal creditamento com base em legislação vigente e, por esta razão, aqui apresenta sua justificativa para tanto.

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. Prossegue, afirmando que 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.

Ensina que se deve sublinhar, em primeiro lugar, que as cooperativas 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. Prossegue, lecionando que as cooperativas aparecem como estruturas intermediárias, com existência autônoma e independente dos seus membros, mas a serviço da satisfação das necessidades das economias particulares dos cooperados. Explica que enquanto uma empresa não cooperativa (uma sociedade anônima, por exemplo) tem como finalidade obter o máximo retorno por unidade de capital investido, visando exclusivamente o lucro do investidor, uma empresa cooperativa tem como finalidade contribuir na valorização da produção dos seus cooperados visando melhorar sua qualidade de vida. Defende que essa diferença nos objetivos finais tem que ser especialmente considerada na análise dos seus atos e constitui uma das características específicas das organizações cooperativas.

Explica 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. Afirma que o seu 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.

Alega 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 seus 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 à falência, criadas para prestar serviços aos associados. Ensina que estas entidades se distinguem das demais sociedades por diversas características, dentre as quais a de não distribuírem lucros ou dividendos, mas, sim, retornarem aos cooperados as sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações por eles realizadas. Transcreve a doutrina de Renato Lopes Becho, em apoio ao seu ponto de vista.

Informa 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. Salienta que a atividade de comercialização da produção depende do fornecimento do produto agrícola, pelos cooperados, conforme disciplina o art. 3º da Lei nº 5.764/71, que rege as cooperativas, ato este que busca a consecução de um dos objetivos sociais da autuada, qual seja, a comercialização dos produtos de seus cooperados, assumindo, portanto, a natureza jurídica daquilo que denomina de ato cooperativo, de acordo com o art. 79 da Lei das Sociedades Cooperativas.

Afirma que o CONSEF já reconheceu, mediante os Acórdãos CJF nº 0322-12/08 e CJF nº 0376-12/08, que a remuneração efetivamente recebida pelo associado é aquela auferida quando da venda pela cooperativa.

Já quando a cooperativa 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 Lei nº 5.764/71, assumindo características de um ato não-cooperativo.

Reitera que é uma pessoa jurídica coletiva, que atende aos interesses e necessidades dos seus diversos associados, adquire uma grande quantidade de insumos agropecuários, diretamente dos produtores localizados em outras unidades da federação, com menor custo total do que seria despendido caso resolvessem adquirir tais produtos, diretamente no mercado local, através dos estabelecimentos revendedores. Defende, portanto, que essa 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 é 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.

No tocante ao crédito do imposto, transcreve o inciso I do § 2º do inciso II do art. 155 da CF/88 para, a seguir, concluir que o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS concedidos pelo poder constituinte originário, através da não-cumulatividade, se dá através do abatimento do imposto cobrado nas operações anteriores (e que, por isso, constitui crédito do mesmo), ainda que se tenha originado em operações ou prestações de serviços diversas. Ressalta que, no caso do ICMS, não se verifica a hipótese de incidência sobre o montante agregado ao valor da mercadoria, já que a hipótese de incidência do ICMS é o valor total das operações relativas à circulação de mercadorias.

Transcreve o art. 19 da LC 87/96, bem como a doutrina de Rogério Pires da Silva, de Soares de Melo, de Gilberto de Ulhôa Canto, Ataliba e Cleber Giardino, em apoio à tese de que somente a isenção e a não-incidência obstante o creditamento na etapa anterior. Explica que a expressão constitucional “operações anteriores” trazida no § 2º, do art. 155 da CF/1988, significa “o conjunto de operações negociais, todas relativas a produtos ou mercadorias das quais, precedentemente, participou o adquirente como contribuinte que hoje promove novas operações”.

No presente caso, afirma que, 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. Por serem considerados contribuintes distintos, conclui, estão sujeitos, cada qual, a escrituração contábil e fiscal das operações que realizam.

Argumenta 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. Alega que 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. Posteriormente, prossegue, 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.

Questiona se há dúvida de quem é o adquirente. Responde, afirmado que se trata da cooperativa autuada, compradora dos produtos que escriturou devidamente tal operação em seus livros fiscais, agindo, portanto, como verdadeiro comerciante.

Argumenta que, regra geral, a operação de entrada faz surgir o direito ao crédito do ICMS em conformidade com o art. 155 da CF/1988 e art. 19, da Lei Complementar nº 87/1996. Transcreve a regra prevista no §3º, do art. 20, da Lei Complementar nº 87/1996, a qual se constitui em exceção e vedo o crédito fiscal relativo à operação de entrada, que será destinada à comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou for isenta.

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

Assevera que dúvidas não pairam, portanto, de que o direito ao crédito fiscal é assegurado ao contribuinte pela própria Lei Complementar nº 87/1996, dispositivo esse eleito, segundo a autuada, 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.

Após transcrever o § 6º do art. 20 da LC 87/96, conclui que o dispositivo legal trouxe uma hipótese de manutenção do crédito fiscal, exceção à regra geral de vedação do crédito quando a operação de saída é isenta. Explica que, seguindo esse entendimento, a Lei nº 7.014/96 trouxe, em seus artigos 28 e 29, a mesma redação do art. 20 da Lei Complementar nº 87/1996, cujo texto transcreve. Ou seja, explica que apesar de desnecessário, já que tal hipótese de manutenção de crédito fiscal é assegurada pela própria Lei Complementar nº 87/1996, a Lei Estadual nº 7.014/1996 repetiu tal possibilidade de manutenção do crédito.

Explica que, apesar de tal 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 assegurava o direito da Autuada aproveitar o crédito fiscal, mas sim a Lei Complementar nº 87/1996 que se encontra em pleno vigor. Argumenta que, 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.

Ressalta que o RICMS/1997, aprovado pelo Decreto nº 6.284/1997, não faz qualquer menção à impossibilidade do aproveitamento do crédito pela Autuada, 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, cujo texto transcreve.

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

Argumenta que, na pior das hipóteses de se considerar válida a autuação, é 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, §º 13, do RICMS/1997, aprovado pelo Decreto nº 6.284/1997 e vigente até 30/03/2012, uma vez que a Autuada exerce nesse caso atividade de comércio.

Em sendo assim, arremata que não há qualquer dúvida da existência do direito de a Autuada se creditar do ICMS decorrente das operações de aquisições interestaduais de insumos agropecuários, já que as operações subsequentes por ela implementadas, posteriores às saídas isentas, são tributadas, em especial as saídas/vendas da produção de seus associados. Entender de forma diversa, raciocina, representaria verdadeira ofensa ao princípio da igualdade ou isonomia tributária que proíbe distinções arbitrárias, entre contribuintes que se encontram em situações semelhantes, pois a autuada, na operação de aquisição e revenda de insumos age equiparada a um comerciante, fazendo jus, portanto, ao mesmo tratamento dispensado aos demais contribuintes que comercializam tais produtos, como bem reconheceu esse CONSEF nos acórdãos acima transcritos, dentre outros, sendo tal matéria totalmente pacificada nessa Corte de Julgamento.

Cita a doutrina de Luciano Amaro, relativa ao tema da discriminação legal, para, a seguir, destacar que o objetivo do legislador foi impedir o aproveitamento de quaisquer outros créditos é evitar a utilização em duplicidade, pelo mesmo contribuinte (produtor rural) do crédito de ICMS oriundo da mesma operação, quando da venda de sua produção, o decorrente da aquisição de insumos (art. 93 e seguintes do RICMS) e o presumido trazido pelos Decretos nºs 8.064/01 e

9.029/2004.

Conclui, portanto, restar 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 nº 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, alega que a autuação se baseia em equivocado entendimento do agente autuante acerca do conceito de estabelecimento agropecuário e da cooperativa agropecuária ou agrícola, como é o caso da Autuada, pois defende que o art. 264, inciso XVIII, alínea “d”, do RICMS/2012 (cujo texto transcreve) admite a manutenção do crédito nas entradas dos insumos relacionados no Convênio 100/97, desde que realizada por estabelecimentos agropecuários.

Ensina que estabelecimento agropecuário na conceituação do IBGE é “*...todo terreno de área contínua, independente do tamanho ou situação (urbana ou rural), formado de uma ou mais parcelas, subordinado a um único produtor, onde se processasse uma exploração agropecuária, ou seja: o cultivo do solo com culturas permanentes e temporárias, inclusive hortaliças e flores; a criação, recriação ou engorda de animais de grande e médio porte; a criação de pequenos animais; a silvicultura ou o reflorestamento; e a extração de produtos vegetais*”.

Advoga que o conceito de estabelecimento agropecuário para o IBGE está ligado, portanto, ao conceito de propriedade rural. Argumenta, no entanto, 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.

Colaciona aos autos a definição de estabelecimento agropecuário, de acordo com o Dicionário Aurélio (local onde funcionam e se alojam instituições, organizações, etc.), bem como o conceito de estabelecimento para o art. 1142 do CC (Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária). Transcreve o art. 966 do CC para, a seguir, concluir que é possível extrair-se, deste conceito legal de empresário, o de empresa. Se empresário é definido como o profissional exercente de “*atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços*”, a empresa somente pode ser a atividade com estas características.

Isso se confirma, segundo a autuada, com a definição dada pelo dicionário Aurélio, que diz que a empresa é a organização econômica destinada à produção ou venda de mercadorias ou serviços. Ou seja, conclui que se pode dizer que a definição de empresa está relacionada às noções de atividade econômica organizada e produção ou circulação de bens ou serviços. Enquanto que o de agropecuário está relacionado à teoria e prática da agricultura e da pecuária, nas suas relações mútuas.

Unindo os conceitos, conclui que estabelecimento agropecuário é toda unidade de produção dedicada, total ou parcialmente, a atividades agropecuárias, subordinadas a uma única administração (do produtor ou de um administrador), independentemente de tamanho, forma jurídica, situação (urbana ou rural) ou finalidade da produção (subsistência ou mercado). Como a Autuada 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, entende que pratica atos inerentes à atividade dos empresários rurais a ela associado.

Ora, por estar ligada parcialmente à atividade agropecuária, defende que 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, o que evidencia, segundo esse raciocínio, a

insubsistência da autuação.

Aponta equívocos no demonstrativo de débito, pois alega que o autuante incluiu valores relativos ao ICMS sem considerar as devoluções dos insumos agrícolas aos fornecedores no valor de R\$ 31.854,66, conforme planilha que anexa, relaciona as notas fiscais, mês a mês.

Explica que o código 6.202 lançado classifica as devoluções de compra para comercialização, cujas entradas tenham sido classificadas como “compra para comercialização”. Dessa forma, defende que devam ser excluídas desse demonstrativo tais devoluções, já que não houve creditamento de ICMS.

Outro aspecto levantado pela impugnante, é que, do total de crédito do ICMS levantado, alega que R\$ 894.191,53 foram acumulados e não utilizados até 31/11/2013, o que afasta, no seu ponto de vista, a utilização indevida de crédito fiscal. Defende que, nesse caso, 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 pela Autuada.

Conclui a sua peça defensiva, afirmado que restou demonstrada a insubsistência/improcedência da autuação, já que o aproveitamento do crédito fiscal pela Autuada é previsto pelo art. 20, §6º, da Lei Complementar nº 87/1996, não existindo qualquer vedação pelo RICMS/1997, inclusive após a aprovação da Lei nº 11.899/2010, sendo a legalidade de tal aproveitamento sido reconhecida por este CONSEF/BA em diversos julgamentos, a exemplo dos acórdãos transcritos.

Afirma que, se não bastasse, a legalidade do aproveitamento do crédito fiscal decorrente das operações de aquisições interestaduais de insumos agropecuários é de clareza solar, já que em tal operação se equipara a um comerciante, fazendo jus ao crédito em conformidade com legislação aplicável.

Diante do exposto, requer seja julgado insubsistente/improcedente a autuação.

Aliado a tal fato de que está ligada parcialmente à atividade agropecuária, defende que 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, o que evidencia, conclui, a insubsistência da autuação.

Sucessivamente, caso não seja julgado totalmente improcedente a presente autuação, requer que seja julgada improcedente 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, em especial, em 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.

Nesses termos, pede deferimento.

O autuante presta informação fiscal à folha 560, tecendo as considerações a seguir.

Após informar que o contribuinte é uma cooperativa que compra insumos para serem utilizados por seus associados, adquirindo-os em seu próprio nome, arremata, alegando que equiparar a autuada a um comerciante contraria a regra prevista no art. 104, inciso VI do RICMS/97, bem como o art. 264, inciso XVIII do RICMS/12. Conclui, pedindo a manutenção integral do Auto de Infração.

À folha 564, a 2ª JJF baixou o presente processo em diligência à INFRAZ de origem com vista a que o autuante, a partir da documentação apresentada pelo contribuinte em sua defesa, fundamente as razões de não considerar, se for o caso, as alegações de defesa, em todos os seus aspectos, apensando, caso necessário, novos demonstrativos.

As folhas 567 a 655, o autuante cumpriu a diligência solicitada, informando que acatou a defesa do contribuinte relativa às notas fiscais de devoluções dos insumos agrícolas aos fornecedores, no valor total de R\$ 31.854,66, ao tempo em que refez o demonstrativo de débito e anexou ao processo.

Quanto à solicitação de estorno do crédito, afirma que é improcedente pois a empresa continua

utilizando os créditos fiscais acumulados, conforme DMA's que acosta ao processo. Informa, por fim, que o contribuinte continua acumulando o crédito relativo a insumos oriundos de outras unidades da federação e compensando com o pagamento do ICMS normal, código 0759.

Cientificada acerca do conteúdo da informação fiscal, em 06/10/14, a autuada manteve-se silente.

## VOTO

Preliminarmente, constato que o imposto e sua base de cálculo foram explicitados a miúdo, de acordo com os demonstrativos de débito e cópias de livros fiscais (folhas 09 a 467). Houve, ademais, indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além da indicação dos dispositivos da legislação infringidos, os quais guardam correspondência com os dispositivos regulamentares próprios. Entendo, portanto, que o presente processo se encontra revestido das formalidades legais.

No mérito, noto que a acusação fiscal consistiu em “*utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução de imposto*”. A autuada não nega a conduta que lhe foi atribuída, tendo inclusive admitido o fato descrito pela autoridade fiscal e defendido a sua legitimidade.

Analizando as provas acostadas ao processo, é possível notar que a autuada se creditou do ICMS incidente nas aquisições interestaduais de insumos agropecuários, os quais foram, num momento subsequente, objetos de saídas beneficiadas com isenção ou redução de base de cálculo.

Inicialmente, é forçoso admitir que as reduções de base de cálculo devem ser tratadas como uma isenção parcial, para efeito do regramento do estorno de crédito, conforme vem decidindo o Supremo Tribunal Federal relativamente a essa matéria, conforme decisão da Segunda Turma, assim ementada.

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS. SISTEMA DE BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. CONFIGURAÇÃO DE ISENÇÃO FISCAL PARCIAL. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO INTEGRAL. MATÉRIA JULGADA PELO PROCEDIMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (ARE 864368 AgR / RS - RIO GRANDE DO SUL. AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. Relator(a): Min. CARMEN LÚCIA. Julgamento: 24/03/2015 Órgão Julgador: Segunda Turma)”

Esse também é o entendimento do Tribunal Pleno, conforme ementa a seguir, da lavra do Ministro Gilmar Mendes.

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 2. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. 3. NÃO CUMULATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO DO DISPOSTO ART. 155, §2º, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO PARCIAL. ANULAÇÃO PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS OPERAÇÕES ANTERIORES, SALVO DETERMINAÇÃO LEGAL EM CONTRÁRIO NA LEGISLAÇÃO ESTADUAL. 4. PREVISÃO EM CONVÊNIO (CONFAZ). NATUREZA AUTORIZATIVA. AUSÊNCIA DE DETERMINAÇÃO LEGAL ESTADUAL PARA MANUTENÇÃO INTEGRAL DOS CRÉDITOS. ANULAÇÃO PROPORCIONAL DO CRÉDITO RELATIVO ÀS OPERAÇÕES ANTERIORES. 5. REPERCUSSÃO GERAL. 6. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. (RE 635688 / RS - RIO GRANDE DO SUL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator(a): Min. GILMAR MENDES. Julgamento: 16/10/2014. Órgão Julgador: Tribunal Pleno)”.

Ora, sendo uma modalidade de isenção parcial, todas as operações de saída de mercadorias com redução da base de cálculo devem ensejar o estorno de crédito proporcionalmente, salvo na existência de alguma regra específica que preveja a manutenção do crédito, com base na vedação contida no inciso II do § 3º do art. 20 da LC 87/96, conforme abaixo.

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, 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.

...

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

...  
II - para 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.  
..."

Em sua defesa, o contribuinte reivindica a incidência do art. 20, § 6º, inciso I do mesmo dispositivo de lei citado, cujo texto reproduzo abaixo.

"Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, 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.

...  
§ 6º **Operações tributadas, posteriores a saídas** de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar (grifos acrescidos) 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:

I - produtos agropecuários;  
..."

Como bem se pode perceber, a partir da leitura do texto legal reproduzido, são dois os requisitos para que haja a incidência da regra suscitada pela autuada: primeiro, faz-se necessário que as operações posteriores tenham sido tributadas; depois, que o estabelecimento favorecido tenha praticado tais operações.

No caso em análise, o estabelecimento autuado não praticou as operações tributadas, pois revendeu as mercadorias beneficiadas aos produtores rurais com isenção ou redução da base de cálculo. Entendo, por isso, que não assiste razão ao contribuinte quanto opõe tal alegação em sua defesa.

A impugnante alega, ainda, que é estabelecimento agropecuário, pois pratica operações dessa natureza, conforme se lê às folhas 478 a 479, trecho que reproduzo abaixo.

"A Autuada 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.

....  
Portanto, 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.  
..."

Convém esclarecer que, diferentemente do que afirma a autuada, a cooperativa constitui-se em pessoa jurídica distinta da de seus sócios, podendo assumir qualquer das formas jurídicas admitidas em direito, conforme se pode extrair da leitura do texto dos artigos 4º e 5º da Lei 5.764/71, reproduzidos abaixo.

"Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

..."  
Art. 5º As sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, assegurando-se-lhes o direito exclusivo e exigindo-se-lhes a obrigação do uso da expressão "cooperativa" em sua denominação.  
..."

Ora, sendo uma pessoa jurídica distinta da dos seus sócios, e com atividade e patrimônio

autônomos, a sua natureza jurídica há de ser definida não em função da atividade de seus cooperativados, mas a depender da atividade própria que desenvolva.

Considerando que a autuada desempenha atividade de aquisição e revenda de insumos agropecuários, bem como revenda dos produtos agrícolas (como ela própria o admite), não é possível, por conseguinte, gozar de tratamento jurídico dispensado aos produtores rurais, sob pena de malversação da norma insculpida no art. 264, inciso XVIII, alínea “d” do RICMS/2012, abaixo reproduzido.

*“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:*

...

*d) fica admitida a manutenção de crédito nas entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção de que cuida este inciso (grifo acrescido);”*

A ilicitude do creditamento perpetrado pelo contribuinte ressoa, portanto, cristalina, mesmo no período anterior a 30/03/2012, já que a vedação ao crédito decorre do próprio texto constitucional e não da alínea “d” reproduzida acima. A norma citada não encerra, aliás, qualquer vedação ao crédito, mas sim uma autorização excepcional de creditamento, num contexto em que a regra geral o veda.

Quanto à alegação de que parte das notas fiscais foram objeto de operações de devolução de insumos, noto que o autuante, atendendo à diligência solicitada para esse fim, excluiu tais valores da autuação, conforme folha 567.

Entendo, por isso, que a infração encontra-se caracterizada, devendo-se o seu valor ser reduzido para R\$ 6.533.768,34, em conformidade com o demonstrativo de débito da diligência, à folha 655.

Quanto à alegação empresarial de que possuía saldo credor de R\$ 894.191,53 em novembro de 2013, o exame da cópia do seu Livro Registro de Apuração (folhas 542 e 543) é revelador de que a autuada fez uso de todo o seu saldo credor, tendo transferido para o livro de apuração do crédito acumulado, em dezembro de 2013. Indefiro, por isso, o pedido de compensação com os créditos acumulados.

Diante do exposto, julgo PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278906.0302/13-2, lavrado contra **COPAGRO - COOPERATIVA DE PROD. AGRÍCOLAS DE RODA VELHA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.533.768,34**, 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, 12 de janeiro de 2016.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

JOSÉ CARLOS BACELAR – JULGADOR