

PROCESSO - A. I. Nº 278906.0301/13-6
RECORRENTE - COPAVANTE – COOPERATIVA AGRÍCOLA DE AVANÇOS TECNOLÓGICOS
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0167-02/14
ORIGEM - INFAZ BARREIRAS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 21/12/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0329-11/17

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 adquiridos, condições que não se enquadra o estabelecimento autuado, por se tratar de uma cooperativa agrícola de circulação de bens e serviços. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF/99, com vistas ao reexame da Decisão proferida pela 2ª JF, que julgou procedente o Auto de Infração lavrado em 18/12/13 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.*”

Na decisão proferida pela primeira instância, foi fundamentado que:

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.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 160 a 175), o sujeito passivo inicialmente ressalta a sua tempestividade, comenta a infração e o teor da decisão recorrida reconhecendo que o art. 20, § 6º, I, da LC 87/96 autoriza *creditar-se* do imposto cobrado nas operações anteriores sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a produtos agropecuários (art. 21, § 3º da LC 87/96).

Destaca que o art. 37 da Lei nº 7.014/96 consigna que as isenções, incentivos e benefícios fiscais somente serão concedidos ou revogados mediante disposições das leis complementares, conforme disposto no art. 150, §6º e art. 155, § 2º, XII, g, da CF 88, cujo § 2º diz que o regulamento indicará as isenções, incentivos e benefícios vigentes referenciando o convênio.

O art. 104, VI, do RICMS/97, a partir de 01/05/10, estabelece 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 (Conv. 100/97), cuja vigência perdurou com edição do RICMS/12, de acordo com a regra prevista no art. 264, XVIII, “c” e “d”, do citado diploma legal.

Afirma que de forma contraditória, a fiscalização considerou indevida à utilização de créditos fiscais de aquisição de insumos agropecuários (fls. 19 a 84), cujas operações de saídas internas são isentas, cabendo apenas nas *entradas destinadas a* estabelecimento agropecuário ou industrial (insumos de fabricação), conforme disposto no art. 104, VI, do RICMS/97 (art. 264, XVIII, “c” e “d”, do RICMS/12) e considerou ilegal o aproveitamento do crédito, por entender que a cooperativa agropecuária não se enquadra no conceito de estabelecimento agropecuário.

Ressalta que exerce atividade de Cooperativa de produtores rurais, sem fins lucrativos, promove aquisição e revenda a preço de custo dos insumos agropecuários utilizados nas lavouras e plantações de seus produtores/associados e comercialização dos seus produtos agrícolas.

Sublinhar que as cooperativas são empresas privadas de gestão coletiva, pelos próprios usuários, intermediando atividades com finalidade contribuir na valorização da produção dos cooperados, no seu caso, fornecendo insumos, bens e serviços aos produtores, fazendo uma interface entre a agricultura e a indústria, tanto de insumos como de oferta agrícola, processamento e distribuição.

Discorre sobre a Lei nº 5.764/71, que regulamenta atividades cooperativas, representando uma extensão das áreas e atividades rurais dos cooperados, produtores rurais, promovendo redução de custos de aquisição de insumos e recebimento de produto agrícola para venda, sem objetivar o lucro, cujas sobras são repassadas para os cooperados, conforme preconiza a Lei Federal nº 8.171/91 que regula a política nacional agrícola, cujas peculiaridades diferem das outras sociedades.

Salienta que a atividade de comercialização da produção depende do fornecimento do produto agrícola pelos cooperados (art. 3º da Lei nº 5.764/71), cuja comercialização assume a natureza jurídica de ato cooperativo (art. 79 da Lei das S.A), como já foi reconhecido pelo CONSEF nos acórdãos CJP nº 0322-12/08 e CJP nº 0376-12/08, cuja remuneração só é recebida pelo associado quando da venda pela cooperativa.

Afirma que na condição de cooperativa adquire insumos agrícolas para revenda (ato não cooperativo), agindo como verdadeiro comerciante, fornecendo produtos a associados e não-associados, sem objetivo de auferir lucro, destinados para as culturas/plantações dos associados, na produção de soja, milho, café, algodão e frutas, dentre outros produzidos na Região Oeste/BA.

Comenta o princípio da Não-Cumulatividade (art. 155, § 2º, I, da CF) que prevê aproveitamento

dos créditos de ICMS a serem deduzidos nas operações subsequentes (art. 19 da LC 87/96), cuja hipótese de vedação se restringe a operação beneficiada com isenção ou não-incidência.

Na situação presente, a Cooperativa compra insumos que serão utilizados por seus associados (produtores rurais), escriturando a operação nos livros fiscais, com atividade equiparada a de um comerciante, arcando com o custo da operação, inclusive do valor do ICMS recolhido pelo estabelecimento vendedor, cujo insumo é revendido para cada produtor rural.

Pondera que como a vedação do crédito fiscal (art. 20, §3º da LC 87/96) reporta-se à operação de entrada, destinada à comercialização, quando a saída subsequente não for tributada ou for isenta, cuja redação foi reproduzida nos artigos 28 e 29 da Lei nº 7.014/96.

E que, em se tratando de produtos agropecuários, em especial os discriminados no Convênio ICMS 100/1997, o art. 20, § 6º, da mencionada Lei assegura o direito ao crédito fiscal, quando as operações posteriores à saída não tributada ou isenta.

Diz que apesar da previsão de manutenção de crédito fiscal, exceção à regra geral, continuar vigente pela LC 87/96, o Estado da Bahia revogar o §7º do art. 29 da Lei nº 7.014/1996 através da Lei nº 11.899/10, o que acabou induzindo o autuante, que não observou que não era a Lei Estadual que assegura o direito de aproveitamento do crédito fiscal e sim a LC 87/96 em vigor.

Menciona que o RICMS/97, previa expressamente o direito ao aproveitamento do crédito fiscal em seu art. 93, §13, trazendo a mesma redação da LC nº 87/96, conforme disposto no art. 37 da Lei nº 7.014/96 que prevê que o regulamento indicará as isenções, incentivos e benefícios vigentes, fazendo referência ao convênio que os instituiu (art. 150 e 155, §2º, XII, “g” da CF).

Argumenta que o dispositivo regulamentar deve ter estrita observância à Lei Complementar Federal e por ser reserva de Lei Complementar, não poderia limitar o aproveitamento dos créditos fiscais como disposto no art. 104, VI do RICMS/97 e art. 264, XVIII, “c” do RICMS/12.

Atenta que esta limitação ao direito de se creditar das saídas isentas viola o poder regulamentar estabelecido no art. 99 do CTN, conforme entendimento jurisprudencial consolidado, a exemplo da decisão contida no RESp 839.519/MA-2006.

Ressalta que desde 2007 o fisco vem tentando impedir o creditamento de ICMS por parte de cooperativas agropecuárias, porém foram rechaçados pelo CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF 0291-12/11 e CJF 0274-11/11, assegurando o direito de 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.

Discorre sobre a previsão normativa do art. 264, XVIII, “d”, do RICMS/12 admite a manutenção do crédito nas entradas dos insumos relacionados no Convênio ICMS 100/97, desde que realizada por estabelecimentos agropecuários.

Afirma que autuação baseia-se no entendimento de que a cooperativa agropecuária não é estabelecimento agropecuário, porém após discorrer sobre os conceitos de estabelecimento, empresa, agropecuário, conclui que como Cooperativa de produtores rurais, agindo em nome dos associados, pratica atos inerentes à atividade dos empresários rurais a ela associado, sendo considerada, portanto, “um estabelecimento agropecuário”.

E que não há óbice legal para o creditamento dos insumos, pois o art. 310, II do RICMS vigente, que veda a utilização do crédito fiscal relativo à mercadoria adquirida para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou isenta, por ser uma norma genérica, que deixa de ser aplicada em razão de haver norma específica para a questão dos insumos agropecuários, no caso, o art. 264, XVIII do RICMS/12.

Salienta ainda que o próprio Convênio ICMS 100/97 autoriza ao Estado a não exigir a anulação do crédito de ICMS referente a mercadorias isentas ou não tributadas, alcançando todas as operações de circulação dos insumos, da produção ao destino final.

Cita dispositivos regulamentares da legislação de outros Estados (CEPA - Santa Catarina; Port.

CAT 153/11 – São Paulo) e Parecer DITRI 11598/2014, no qual em resposta a Consulta 05783720141, formulada por Cooperativa idêntica, manifestou entendimento de que exerce "*atividades de apoio à agricultura não especificadas anteriormente - 161099*", que é uma das atividades listadas pelo CONCLA como de AGRICULTURA, PECUÁRIA E SERVIÇOS RELACIONADOS. Portanto, em função da atividade que exerce, a Consulente é considerada estabelecimento agropecuário. [...].

Requer ser imperioso que o CONSEF, no uso de suas atribuições, esclareça de uma vez acerca do enquadramento das cooperativas agropecuárias no conceito de estabelecimento agropecuário, para efeito de acumulação de crédito de ICMS, previsto no art. 104, VI, do RICMS/97, a partir de 01/05/10, e no art. 264, XVIII, "d", do RICMS/12, sendo insubsistente a autuação.

Afirma que em operação idêntica apreciada por esse CONSEF nos Acórdãos CJF 0274-11/11 e CJF 0291-12/11, foi considerado válidos os créditos aproveitados e os mesmo agentes atuantes lavraram novos autos com nova fundamentação, para afastar o aproveitamento dos 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.

Ressalta ainda, que ao apreciar auto de infração idêntico aos citados julgamentos (CJF 0274-11/11 e CJF Nº 0291-12/11), o CONSEF considerou insubsistente a Infração, julgando improcedente o Auto de Infração, lavrado contra outra cooperativa, conforme Acórdão JJF 0190-03/14, cuja ementa e parte do conteúdo foram transcritos às fls. 174/175.

Conclui afirmando que procedeu em conformidade com o que determina a legislação tributária, para o aproveitamento dos créditos fiscais decorrente de aquisições de insumos agropecuários, já que tal operação "se equipara a um comerciante" e por estar diretamente ligada à atividade agropecuária, se enquadra como estabelecimento rural, nos termos do art. 264, XVIII, "d" do RICMS/12, conforme já reconhecido no julgamento do Auto de Infração nº 269189.1813/13-9. Requer reforma da Decisão pela improcedência da autuação.

A PGE/PROFIS, no Parecer às fls. 180/182, inicialmente comenta a infração, resume a situação da recorrente na condição de cooperativa de produtores rurais e dos procedimentos adotados para as operações de apropriação de créditos fiscais relativos às aquisições de insumos agropecuários.

Afirma que, da análise das provas colacionadas aos autos, ao teor do art. 104, VI do RICMS/97, a manutenção do crédito fiscal só se aplica aos produtos utilizados como insumos por estabelecimento agrícola ou industrial, ou seja, empregado na produção agrícola ou para produção de produtos destinados ao cultivo da agricultura.

Ressalta que o Estatuto Social da recorrente (fls. 110/111) não elenca como objetivo social a produção, como impõe do benefício fiscal em questão.

Conclui que a utilização e manutenção dos créditos fiscais relativos as aquisições de insumos agropecuários cabe apenas nas entradas dos estabelecimentos agropecuários ou de estabelecimento industrial, como acertado na fundamentação da decisão de piso, que não se pode confundir a operação de entrada no estabelecimento autuado com as operações pretéritas dos insumos quando utilizados na produção agrícola dos produtos comercializados pelo autuado. Opina pelo improvimento do Recurso Voluntário.

Na assentada do julgamento em 11/10/15 (fls. 200/201) foi decidido pelo encaminhamento do processo à PGE/PROFIS para informar quanto ao Parecer Técnico a ser emitido face à concessão em liminar em Mandado de Segurança exarada pelo Poder Judiciário no processo 0538466-03.2014.8.05.0001 (fls. 196/198) reconhecendo o direito de efetivar "*a manutenção e utilização dos créditos fiscais de ICMS referente às aquisições de insumos e produtos agropecuários que tenham as saídas internas tratadas com isenção*".

A PGE/PROFIS, no Parecer às fls. 205/208, inicialmente faz uma retrospectiva da descrição dos fatos da autuação, da defesa na qual o sujeito passivo argumentou que comercializa insumos agrícolas, agindo como comerciante, sem intuito de auferir lucro, o que lhe assegura o direito ao crédito do ICMS, em consonância com o princípio da não cumulatividade e regras previstas no

Convênio ICMS 100/97 e § 6º do art. 20 da LC 87/96, ressaltando que como cooperativa se equipara a um estabelecimento agropecuário, pois pratica atos inerentes à atividade dos empresários rurais.

Transcreve o art. 20 da LC 87/96 (fls. 206 e verso) e afirma que pela leitura do § 6º do art. 20 da citada Lei, a manutenção do crédito nos moldes estabelecidos na norma legal, só possui amparo quando relativo às saídas derivadas de produção rural, conforme previsto no § 3º, ou seja, que as operações antecedentes às operações tributadas sejam operações de saída de produção agrícola, *“que o sujeito passivo não se enquadra na exceção estabelecida na norma, tendo em vista não se tratar duma cooperativa de produção, consoante reconhecido expressamente pelo recorrente na sua peça defensiva”*.

Destaca que não se tratando de uma cooperativa de produção, inexistente qualquer saída de produto agropecuário, como estabelecido no § 6º do art. 20 da LC 87/96 e não há que se falar em manutenção de crédito.

Salienta que o IBGE define estabelecimento agropecuário como *“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”*.

Conclui que o sujeito passivo não preenche os requisitos para ser equiparado a estabelecimento agrícola, por não processar exploração agropecuária e não ser uma cooperativa de produção, mas tão-somente uma cooperativa de comércio, motivo pelo qual opina pelo improvimento do Recurso Voluntário e encaminhamento à Procuradora Assistente da PGE/PROFIS.

A Procuradora Assistente Rosana Maciel Bittencourt Passos do Núcleo de Controle e Assessoramento (NCA) da PGE/PROFIS no Parecer de fls. 209/214 inicialmente comenta a infração da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção do imposto, ressaltando que:

- A) A LC 87/96 veda a utilização de crédito fiscal pela entrada de mercadorias no estabelecimento, se a saída subsequente for isenta do imposto, exceto em caso de exportação (art. 20, § 3º) ou exige a efetivação do estorno do crédito quando a mercadoria for objeto de saída isenta (art. 21), mas não impedem a utilização dos mesmos créditos em operações posteriores, sujeitas ao imposto, com a mesma mercadoria (art. 21, § 3º);
- B) O Convênio ICMS 100/97 reduziu a base de cálculo (RBC) do ICMS nas saídas dos insumos agropecuários, autorizando os Estados e o Distrito Federal a concederem RBC ou isenção do ICMS nas operações internas com os mesmos produtos, mediante condições para fruição do benefício (Cl. 3ª), bem como a não exigirem o estorno do crédito fiscal pelas entradas (Cl. 5ª, I);
- C) O Estado da Bahia concedeu isenção do ICMS nas operações internas com os insumos agropecuários especificados no art. 20 do RICMS/97 e no art. 264, inc. XVIII, do RICMS/2012, conforme redação vigente à época dos fatos geradores (fl. 209/verso);
- D) Quanto à exigência do estorno de crédito, o art. 104 do RICMS/97 inicialmente a dispensou, de maneira irrestrita, porém como a edição do Decreto nº 12.080 de 30/04/2010, a regra de manutenção do crédito fiscal passou a ser voltada exclusivamente às entradas em estabelecimento agropecuário (quanto aos insumos agropecuários previstos no art. 20) ou em estabelecimento industrial (quanto às matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagens e demais insumos utilizados na fabricação dos mesmos insumos agropecuários), conforme abaixo transcrito:

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);

E) E que o regramento foi mantido no art. 264 do RICMS/2012 estabelecendo que:

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:

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;

Atenta que não geram direito a crédito fiscal as entradas de mercadorias que forem objeto de saídas posteriores isentas e se esta circunstância for imprevisível no momento das entradas, o crédito fiscal deve ser estornado no momento da saída, exceto se houver previsão de manutenção do crédito pelas entradas, normas que devem ser interpretadas e aplicadas.

Na situação presente a exigência fiscal decorre da aquisição de insumos agropecuários em outras unidades da Federação, destinadas à revenda para cooperados e terceiros, que situados no Estado da Bahia (internas) são isentas do ICMS (art. 20 do RICMS/97 e art. 264, XVIII do RICMS/2012).

Destaca que o estabelecimento autuado “*não reveste a natureza de estabelecimento agropecuário ou industrial*”, e, portanto, a partir da edição do Dec. 12.080/2010, deixou de estar alcançada pela regra de manutenção de crédito fiscal prevista no art. 104, VI, do RICMS/97.

Salienta que como destacado no parecer de fls. 205/208, o estabelecimento agropecuário é aquele que se dedica à produção de bens de consumo do setor primário da economia e nestes temos o estabelecimento autuado não se enquadra nesta condição, visto que exerce atividades de comercialização de insumos (adquiridos de terceiros) e produtos agropecuários (adquiridos de seus cooperados), conforme reconhecido em suas peças de impugnação.

Atenta que é o próprio estabelecimento autuado que reconhece que “***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 Lei 5.764/71, assumindo características de um ato não-cooperativo***” (fls. 95 e 164) (grifos acrescentados).

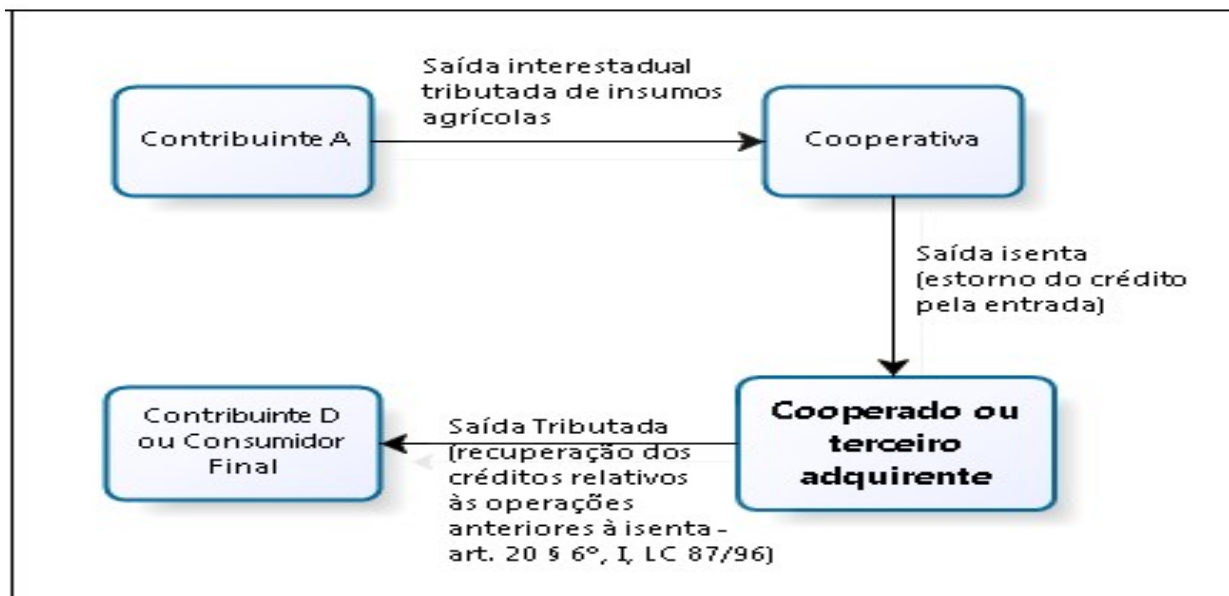
Diz que se os insumos agrícolas forem comercializados em operações internas, não cabe à utilização de créditos fiscais pelas respectivas entradas e se revendidos no Estado e para outros Estados, configuram saídas isentas ou tributadas, sendo cabível a promoção do estorno do crédito fiscal, proporcionalmente às saídas isentas.

E que não estando amparada pelo disposto no art. 104, VI, do RICMS/97, com a redação do Decreto nº 12.080/2010 (norma excepcional cuja interpretação deve ser restritiva), o autuado procura legitimar seus créditos fiscais com amparo no disposto no art. 20, § 6º, I, da LC 87/96:

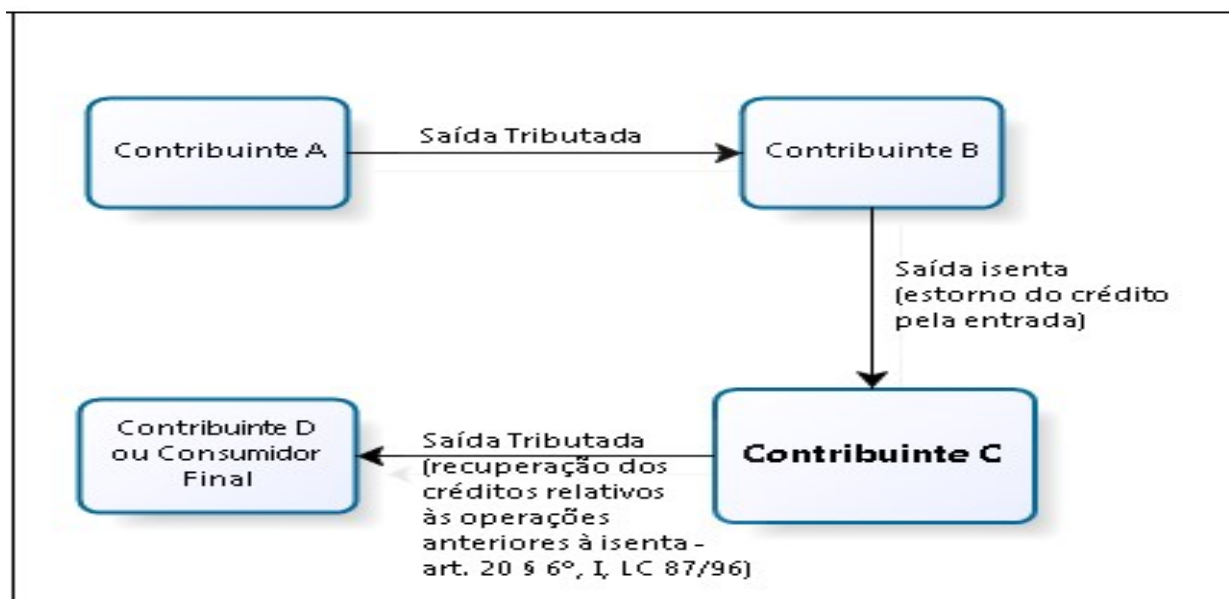
§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários; (grifos acrescentados)

Afirma que a norma não a ampara, tendo em vista que garante a recuperação dos créditos fiscais **ao estabelecimento que praticar operações tributadas posteriores às saídas isentas ou não tributadas** (de que trata o § 3º) com produtos agropecuários.



Em seguida apresentou um diagrama esquemático no qual indica que a recuperação dos créditos fiscais não é conferida ao contribuinte que praticar operações de saídas isentas de ICMS (contribuinte B), mas sim àquele que vier a praticar operações tributadas (contribuinte C).



Relata que a situação fática retratada neste processo tem início com a aquisição de insumos agropecuários pelo estabelecimento autuado, em operações interestaduais tributadas, conforme demonstrativos acostados aos autos, cujas saídas subsequentes destes insumos são diversas, conforme se tratem de operações internas ou interestaduais.

Destaca que não aborda as operações interestaduais, dado que são tributadas e é assegurado o direito do crédito pelas entradas (não cumulatividade), não gerando maiores controvérsias.

Quanto às operações de saídas **internas**, representado esquematicamente abaixo:

Ressalta que o art. 20, § 6º, I, da LC nº 87/96 assegura a recuperação dos créditos fiscais ao estabelecimento que praticar operações tributadas, posteriores às saídas isentas.

E que na situação presente, o beneficiário da norma não é o estabelecimento autuado, “*cujas saídas internas estão isentas do imposto, mas sim o estabelecimento que, em momento subsequente da cadeia de circulação, venha a praticar operações tributadas com insumos*

agropecuários”.

Conclui que a legislação estadual concede a isenção do imposto a *“toda a etapa de circulação da mercadoria, desde a sua produção até a destinação final”*, mas a recuperação do crédito será feita pelo estabelecimento que der saídas de *produtos* agropecuários em operações interestaduais.

Portanto, o autuado não é favorecido pela regra de manutenção de crédito prevista no RICMS e LC nº 87/96, submetendo-se ao estorno de crédito relativo às entradas, proporcionalmente às operações de saídas que praticou com isenção de imposto e que não o tendo feito, é legítima a exigência fiscal contida no auto de infração, relativa à utilização indevida de crédito fiscal.

Também que não pode ser considerado que os créditos fiscais utilizados seriam referentes a operações anteriores àquela de que resultou a aquisição de tais insumos (*“contribuinte A”*), tendo em vista que não há nos autos quaisquer evidências de que tenha havido saídas pretéritas isentas de tributação, que pudessem justificar a aplicação da regra de manutenção de crédito inserta na LC 87/96, como pontuado na decisão de primeira instância.

Por fim, com referência ao precedente judicial citado na diligência (sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 0538466-03.2014.8.05.0001), afirma que *“parece-nos, com a devida vênia, que a douta magistrada confundiu realidades jurídicas distintas”*, haja vista que a regra de manutenção de crédito contida no art. 20, § 6º, inc. I, da LC nº 87/96 (art. 93, §13º do RICMS/97), em favor de qualquer estabelecimento que praticar operações tributadas posteriores às saídas isentas ou não tributadas, com produtos agropecuários em geral.

De outro lado, há a regra de manutenção de crédito fiscal contida no RICMS em favor de estabelecimentos agropecuários e industriais que promovam operações de saídas isentas, tendo por objeto os insumos agropecuários especificados no Convênio ICMS 100/97.

Manifesta que se tratam de regras distintas de manutenção de crédito fiscal, voltadas a destinatários diversos, incidindo sobre operações de natureza também distintas (tributadas no primeiro caso, isentas no segundo) e com objetos não absolutamente coincidentes, conquanto aquele previsto na lei complementar (produtos agropecuários, em geral) abranja, em relação de continente-conteúdo, o da legislação estadual (insumos agropecuários especificados no Convênio ICMS 100/97). Logo os artigos 104, VI, do RICMS/97 e 264, XVIII, “c” e “d”, do RICMS/2012, não guardam relação com a norma do art. 20, § 6º, I, da LC 87/96, muito menos objetivaram reduzir seu alcance, como equivocadamente entendeu a douta magistrada.

Destaca ainda, que os mencionados dispositivos da legislação estadual se prestaram a regulamentar a norma da cláusula quinta do Convênio ICMS 100/97, que autorizou os Estados a não exigirem o estorno do crédito fiscal pelas entradas, caso viessem a conceder isenção do imposto nas operações internas com os insumos agropecuários ali especificados, cuja autorização, poderia ser: a) exigir o estorno integral do crédito, seguindo, portanto, a regra geral de vedação quanto às saídas isentas; b) contrariamente, assegurar a manutenção integral do crédito, como ocorreu anteriormente à edição do Decreto nº 12.080/2010, ou; c) assegurar a manutenção do crédito apenas em condições específicas, como ocorreu a partir da edição do mencionado decreto.

Concluída as considerações acerca da questão em análise, encaminhou o opinativo à censura hierárquica do Procurador Chefe desta Especializada Fiscal.

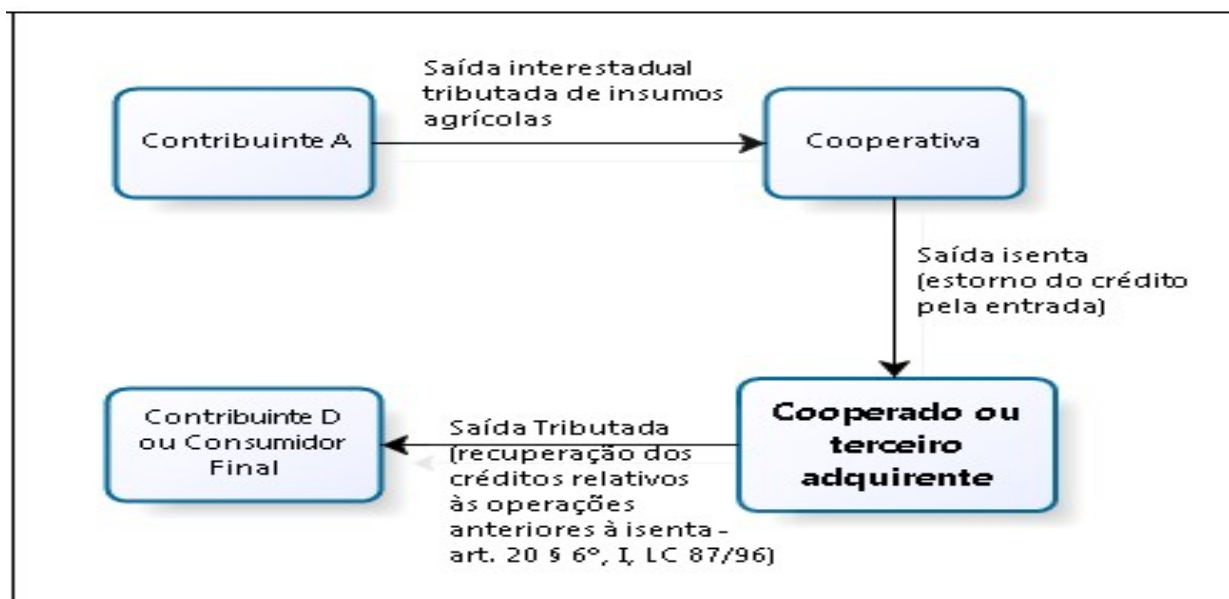
O Procurador Chefe da PGE/PROFIS, em despacho à fl. 214 manifestou pelo acolhimento do Parecer de fls. 205/208 que foi cancelado pela Procuradora Assistente da NCA da PGE/PROFIS, no sentido de que o contribuinte não faz jus à manutenção do crédito fiscal, devendo efetuar o estorno de crédito fiscal relativo às entradas proporcional às operações de saídas de mercadorias que praticou com isenção do imposto.

VOTO

No Recurso Voluntário interposto, o sujeito passivo reapresenta os mesmos argumentos da

impugnação inicial, que não foram acolhidos na decisão da primeira instância, em resumo que:

1. Como cooperativa, compra de bens e insumos (ato não cooperativo) que são revendidos a estabelecimentos agropecuários (cooperados), bem como, comercializa os produtos agrícolas dos seus cooperados - age como comerciante.
2. A compra de insumos agropecuários, tributados pelo ICMS, faz surgir o direito ao crédito em obediência ao princípio da não cumulatividade (art. 19 da LC 87/96), cuja regra de exceção de vedação é prevista no art. 20, § 6º, da LC 87/96, cuja autorização se aplica as operações de saída isenta ou não tributada relativa a produtos agropecuários (art. 21, § 3º da LC 87/96);
3. A revogação do §7º do art. 29 da Lei nº 7.014/96 através da Lei nº 11.899/10, não elimina o direito de aproveitamento do crédito fiscal previsto na LC 87/96 em vigor, já que as operações subsequentes por ela implementadas, posteriores às saídas isentas, são tributadas.



Para facilitar o entendimento da questão que se apresenta, identifiquei que na situação presente:

- a) A cooperativa agrícola autuada adquiriu insumos agropecuários de contribuinte localizados em outros Estados e creditou-se do imposto destacado nas notas fiscais;
- b) Os insumos foram revendidos em operações internas destinadas a cooperados e não cooperados, contemplado com isenção do ICMS;
- c) A cooperativa recebe a produção agrícola dos cooperados e os revende.

A questão que se apresenta é que a legislação assegura o direito de utilização do crédito fiscal do ICMS relativo à aquisição de insumos adquiridos por estabelecimentos agropecuários e o contribuinte entende que na condição de cooperativa preenche esses requisitos, enquanto a fiscalização acusa que o direito ao crédito fiscal só é assegurado pela entrada dos insumos nos estabelecimentos agropecuários, sendo indevida a tomada do crédito fiscal do imposto pela cooperativa, tese que foi acolhida na Decisão proferida pela primeira instância.

Conforme apreciado na Decisão da primeira instância, o estabelecimento autuado exerce a atividade principal de apoio à agricultura (Código 161099) e atividades secundárias de “Atividade pós-colheita” (Código 163600), e de “Representantes comerciais e agentes do comércio de matérias-primas agrícolas e animais vivos” (Código 4611700), apurando o ICMS pelo regime de apuração de conta corrente fiscal.

Nesta condição de cooperativa agrícola, conforme fundamentado no Parecer da PGE/PROFIS, no momento que adquire insumos e revende para os seus associados, age como comerciante e não se confunde com estabelecimento agropecuário, situação em que se enquadram seus associados.

Da mesma forma, no momento que adquire os produtos finais de estabelecimentos agropecuários

para revendê-los, também, não se caracteriza como estabelecimento agropecuário.

Há de se reconhecer que o estabelecimento da cooperativa exerce papel de intermediação entre os fornecedores de insumos agrícolas e os estabelecimentos agropecuários (cooperados) e da mesma forma na venda da produção dos estabelecimentos agropecuários, o que propicia melhor efetivação de compra (menor custo) e de venda total da produção dos associados.

Entretanto, a sociedade cooperativa pode ter finalidades diversas (artigos 1093 a 1096 do Código Civil), a exemplo de produção (agrícola ou industrial) ou de circulação de bens e serviços, voltados ao atendimento dos seus sócios.

Na situação presente, o Estatuto Social do estabelecimento autuado (fls. 110 a 128), no seu art. 2º elenca diversos objetivos, dentre outros (assistência tecnológica; capacitação profissional, etc.), a atividade de “adquirir bens de consumo”; “adquirir ... insumos” e “viabilizar a venda de produtos diretamente dos cooperantes aos compradores”.

Fica claro que não se trata de uma cooperativa de produção agrícola, o que asseguraria o direito da utilização do crédito fiscal na aquisição de insumos (o art. 20 da LC 87/96).

Logo, o estabelecimento autuado configura-se como uma cooperativa com finalidade de promover a circulação de bens e serviços, em sua essência, adquire insumos para fornecimentos aos cooperados (também a não cooperados) destinados ao desenvolvimento das atividades agropecuárias, bem como, viabiliza a venda dos produtos resultante das atividades dos cooperantes (também dos não cooperados).

Consequentemente, o estabelecimento autuado não se equipara a estabelecimento agropecuário, e não pode ser acolhido o argumento de que faz jus ao direito de manutenção do crédito fiscal como previsto no art. 264, XVII, “d” do RICMS/12, visto que o mesmo estabelece:

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:

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;

No que se refere ao argumento de que o direito ao crédito fiscal é assegurado, em obediência ao princípio da não cumulatividade (art. 19 da LC 87/96), aplicando a regra de exceção de vedação prevista no art. 20, § 6º, da LC 87/96, observo que conforme apreciado na Decisão ora recorrida, deve-se interpretar o contexto do citado art. 20 que prevê:

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.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

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

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

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.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

...
§ 6º 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:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Portanto, o § 3º, I do artigo 20 da LC 87/96, estabelece a vedação do crédito relativo à entrada de mercadoria no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto e § 4º prevê que por deliberação dos Estados, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

Já o § 6º, inciso I, do 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.*

Por sua vez, o § 5º do art. 29 da Lei nº 7.014/96 prevê que por “Deliberação dos Estados e do Distrito Federal”, na forma da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

O parágrafo anterior (§ 4º) trata de vedação do crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento: I - para integração ou consumo em processo de industrialização, produção rural, extração ou geração, quando a operação de que decorrer a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto ... e, II - para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto.

Com base no disposto no §5º do art. 29 da Lei nº 7.014/96 (art. 20, §4º da LC 87/96), o Convênio ICMS 100/97, na sua Cláusula Quinta estabelece que:

Clausula quinta - Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a:

I – não exigir a anulação do crédito previsto nos incisos I e II do art. 21 da LC 87/96.

O art. 21 trata de o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, exceto a destinada ao exterior.

Por tudo que foi exposto, conclui-se que com a revogação do § 7º do art. 29 da Lei nº 7.014/96, pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, o estabelecimento autuado na condição de cooperativa que exerce atividade de circulação de bens e prestação de serviços, a partir da sua revogação não mais tem assegurado o direito de creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas, conforme redação abaixo:

Redação original, efeitos até 30/03/10:

“§ 7º 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 a:

I - produtos agropecuários;

II - outras mercadorias, conforme dispuser o regulamento.

Essa limitação é legal, visto que o art. 37 da citada 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.

Na situação presente, como fundamentado pela 4ª JF, o art. 104, VI, do RICMS/97, a partir de 01/05/10, após a edição do Decreto nº 12080/2010, estabelece 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 (Convênio ICMS 100/97), cujo RICMS/12, em seu art. 264, XVIII, alíneas “c” e “d”, mantém as mesmas limitações.

Por tudo que foi exposto, concluo que é indevida a utilização dos créditos fiscais destacados nas notas fiscais de aquisição de insumos agropecuários (fls. 19 a 28; 43 a 54; 69 a 73 e 84), cujas saídas internas são isentas do ICMS, nas operações de saídas internas. E que, é cabível a utilização do crédito fiscal *quando da entrada dos produtos* no estabelecimento agropecuário, 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.

Ressalte-se que conforme apreciado na decisão da primeira instância, em respeito ao princípio da não cumulatividade do ICMS (art. 20, § 6º, I, da LC 87/96), o estabelecimento autuado, ao realizar operações tributadas posteriores às saídas isentas, faz jus a utilização de *crédito presumido* do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas relativas aos produtos agropecuários. Logo, os créditos fiscais utilizados pelo sujeito passivo, relativos às notas fiscais de aquisição arroladas nos autos, naquele momento, são indevidos.

Conforme salientado na decisão da primeira instância, esse entendimento foi manifestado pela DITRI, no Parecer 11.598/2014, em resposta à consulta de outra cooperativa, concluindo 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”.

Ressalto ainda, que as decisões citadas pelo recorrente nos Acórdãos CJF 0274-11/11 e CJF 291-12/11, tratam de 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 os Acórdãos CJF 0322-12/08 e CJF 0376-12/08 tratam de entrada de algodão no estabelecimento de cooperativa de produção, no que se refere ao encerramento do diferimento. Portanto, não guardam correlação com os fatos objeto deste lançamento.

Com relação ao precedente judicial concedido em liminar pelo Mandado de Segurança nº 0538466-03.2014.8.05.0001, observo que trata-se de Decisão provisória e não foi apresentada a Decisão final com trânsito em julgado. Também, a Decisão proferida não possui efeito vinculante à esfera administrativa estadual.

Ressalta-se que conforme relatado anteriormente pela PGE/PROFIS a regra que assegura manutenção do crédito fiscal contida no art. 20, § 6º, I, da LC nº 87/96 (art. 93, §13º do RICMS/97) ampara estabelecimento que praticar operações tributadas posteriores às saídas isentas ou não tributadas, com produtos agropecuários em geral, que alcança os estabelecimentos agropecuários e industriais que promovam operações de saídas isentas, tendo por objeto os insumos agropecuários especificados no Convênio ICMS 100/97, mas não se aplica ao estabelecimento autuado que não é estabelecimento agropecuário, nem estabelecimento industrial.

Logo, não merece qualquer reparo à Decisão e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Em que pese a boa argumentação proferida pelo i. Relator, peço vênias para discordar do posicionamento adotado acerca da manutenção dos créditos fiscais do ICMS cobrados nas

operações subsequentes, quando a isenção ou não tributação preconizada no art. 20, §6º da LC 87/96.

Para o Relator, a questão que se apresenta é que a legislação assegura o direito de utilização do crédito fiscal do ICMS relativo à aquisição de insumos adquiridos por estabelecimentos agropecuários, entendendo o contribuinte, na condição de cooperativa, preencher esses requisitos, enquanto que a fiscalização acusa que o direito ao crédito fiscal só é assegurado pela entrada dos insumos nos estabelecimentos agropecuários, sendo indevida a tomada do crédito fiscal do imposto pela cooperativa.

O Relator adotou a argumentação exarada pela Consulta realizada junto à SEFAZ pela COPALEM, a qual reconheceu que a Cooperativa exerce uma atividade de apoio à agricultura, sendo um estabelecimento agropecuário, mas que não exerce atividade de produção, motivo pelo qual não faria jus à manutenção dos créditos em questão.

Pois bem. De início, informo que merece guarida as alegações trazidas pelo Recorrente em todos os seus termos.

O art. 155, XII da CF/88 determina a competência da Lei Complementar disciplinar o regime de compensação do ICMS, inclusive no pertinente às hipóteses de manutenção de crédito fiscal.

A LC 87/96, em seu art. 20, §6º, I, determina que as operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o §3º dão ao estabelecimento que as praticar direito a se creditar do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas, sempre que a saída isenta ou ao tributada seja relativa a produtos agropecuários (I), não fazendo nenhuma restrição ou qualquer ressalva no pertinente ao tipo de estabelecimento.

Nesta mesma linha, a legislação estadual, em seu art. 264, XVIII, determina, em caráter semelhante à Lei Complementar. Vejamos:

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, exceto os previstos nos incisos LIII e LIV do caput do art. 268 deste Decreto, 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) revogada.*

Resta claro que tais atos normativos não limitam o direito ao crédito à estabelecimento agropecuário produtor, como entende o Relator, embasado pelo Parecer da PGE/PROFIS.

As discussões acerca do tipo de estabelecimento ao qual se enquadram as cooperativas, se de produção ou de comercialização, não é, ao meu sentir, requisito para a fruição do benefício em contenda. Ademais, por se tratar de benefício, a interpretação do dispositivo deve ser literal, conforme determina o art. 111 do CTN.

Em Mandado de Segurança Preventivo, ajuizado pela COPALEM – Cooperativa de produtores Rurais de Luís Eduardo Magalhães, o qual versa sobre a mesma matéria aqui discutida (Processo nº 0538466-03.2014.8.05.0001), a Juíza de Direito, Dra. Maria Verônica Moreira Ramiro, entendeu que: *tanto a Lei Complementar quanto o Regulamento do ICMS admitem que as operações tributadas, posteriores a saídas com produtos agropecuários, garantem aos estabelecimentos que as praticar, direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas, não fazendo ambos os diplomas legais qualquer especificação quanto ao tipo de estabelecimento agrícola – se de produção ou de apoio, por exemplo, como quer fazer crer o*

Fisco Baiano, criando espécie normativa tácita de compensação de ICMS, sem correspondência na Lei Complementar 87/96.

Assim, comungo do entendimento exarado no writ pela magistrada de que *não há qualquer determinação legal que impeça o Impetrante (ora Recorrente) de usufruir do direito disposto nos arts. 20, §6º, I e 264 da LC 87/96 e RICMS, respectivamente.*

Este, inclusive, foi o fundamento basilar da Improcedência do Acórdão da 3ª JF Nº 0190-03/14, o qual trata de matéria idêntica. Vejamos trecho do voto em comento proferido pelo i. Conselheiro José Franklin Fontes Reis:

Frise-se que inexistente na legislação tributária baiana dispositivo legal ou regulamentar algum que contenha expressamente previsão de vedação de uso dos créditos fiscais da forma como foi feita pelo contribuinte autuado.

Dessa forma, suprimindo-se do autuado a possibilidade de utilizar, como crédito fiscal, o ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição de insumos redundaria, por não haver crédito a deduzir dos débitos oriundos das operações de saídas de mercadorias tributadas, ofensa ao princípio da não cumulatividade do imposto.

O STJ julgou tem firmado o entendimento também nesta mesma linha de raciocínio. É o que se vê do REsp 897.513/RS) citado no Mandado de Segurança, junto à fl. 197.

Destaque-se que, em sede judicial, em relação à Apelação Cível 0538466-03.2014.8.05.0001, o Ministério Público do Estado da Bahia, em Parecer de nº 5186/2017, opinou no mesmo sentido da Decisão do Mandado de Segurança, salientando, inclusive que a própria Constituição Federal traz no seu bojo diversas normas voltadas à proteção e ao incentivo do cooperativismo, notadamente como elemento a ser estimulado pela política agrícola nacional, como se infere nos arts. 174, §2º e 187, VI.

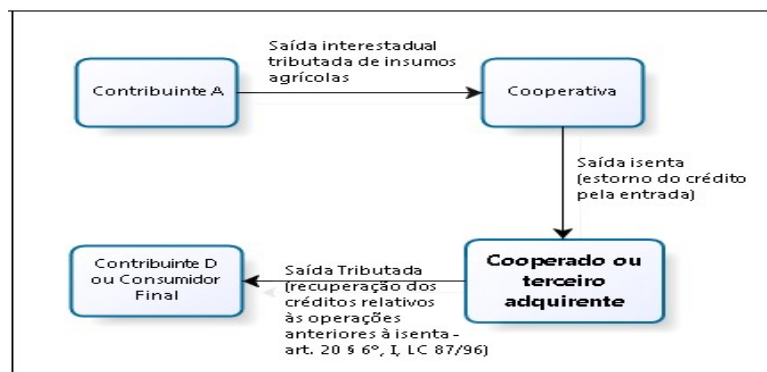
Ultrapassando as questões legais, no pertinente ao enquadramento das cooperativas agropecuárias como estabelecimento agropecuário de produção ou de consumo, passo a análise divergente deste entendimento.

Sendo a empresa recorrente uma cooperativa agropecuária, sem fins lucrativos, cujos objetivos, segundo o próprio estatuto e as alegações trazidas pelos Patronos da empresa seriam a aquisição e revenda, a preço de custo, dos insumos agropecuários, bem como a comercialização dos produtos agrícolas produzidos pelos seus cooperados, agindo em nome deles, funcionando como uma extensão do produtor.

Deste modo, portanto, seria a recorrente equiparada a um estabelecimento agropecuário.

A PGE/PROFIS, em Parecer exarado pelo i. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, seria descabida a tese aventada, uma vez que as cooperativas agrícolas não processam exploração agropecuária nem funcionam como cooperativa de produção, mas sim de comércio.

Em despacho proferido pela Procuradora Assistente Dra. Rosana Maciel Bittencourt Passos, esta acolheu o Parecer supramencionado, tecendo ainda considerações sobre o tema. Assim, apresentou gráfico de como seria o processo das saídas realizadas pela recorrente. Vejamos:



Ocorre que, conforme as explicações realizadas pelos Patronos da recorrente houve um equívoco no gráfico apresentado, uma vez que o cooperado não dá saída tributada ao contribuinte “D” ou consumidor final. O que ocorre, no caso concreto, é que o cooperado envia a produção para a cooperativa, e esta dá saída tributada ao contribuinte “D” ou consumidor final. Até porque, em muitos casos, a produção de um cooperado não tem força de mercado, sendo necessário juntar as produções com as de outros cooperados para que estas tenham poder de comercialização, sendo a cooperativa apenas uma intermediadora, não auferindo lucros com tais operações.

Inclusive, o próprio Relator reconhece tal situação, uma vez que afirma em sua explicação que: *Há de se reconhecer que o estabelecimento da cooperativa exerce papel de intermediação entre os fornecedores de insumos agrícolas e os estabelecimentos agropecuários (cooperados) e da mesma forma na venda da produção dos estabelecimentos agropecuários, o que propicia melhor efetivação de compra (menor custo) e de venda total da produção dos associados.*

Assim, por tudo quanto exposto, e por todas as razões apresentadas, entendo pela Improcedência da autuação, fazendo o recorrente jus à manutenção dos créditos fiscais do ICMS cobrados nas operações subsequentes, quando a isenção ou não tributação preconizada no art. 20, §6º da LC 87/96.

Deste modo, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 278906.0301/13-6, lavrado contra **COPAVANTE – COOPERATIVA AGRÍCOLA DE AVANÇOS TECNOLÓGICOS**, devendo ser intimado o recorrente 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.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Edvaldo Almeida dos Santos, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de novembro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS