

A. I. Nº - 206898.0232/12-0
AUTUADO - COOPERATIVA DE PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DA AGRICULTURA FAMILIAR DO ESTADO DA BAHIA (COOPAF)
AUTUANTE - LAURO DOS SANTOS NUNES
ORIGEM - INFAZ IRECÊ
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 06/06/2017

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0063-01/17

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. LIVROS FISCAIS. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. O autuado emitiu notas fiscais sem provar o pagamento do respectivo imposto. Infração caracterizada. 2. OPERAÇÕES TRIBUTADAS COMO NÃO TRIBUTADAS. O autuado não faz prova de que os fornecimentos de refeições constantes dos seus documentos fiscais se referem fornecimento de produtos agrícolas, conforme alega. Infração subsistente. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO PELO TOMADOR DOS SERVIÇOS. O tomador do serviço, quando inscrito na condição de contribuinte normal, na condição de contribuinte substituto deve efetuar a retenção e recolhimento do tributo relativo às prestações de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte, nas prestações sucessivas desses serviços, nos termos do art. 382, RICMS/97. Infração subsistente. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NA QUALIDADE SUJEITO PASSIVO P/ SUBSTITUIÇÃO. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS RELACIONADAS NO ANEXO 88 DO RICMS/97. Além do demonstrativo se referir a antecipação parcial, a aquisição de mamonas para plantio não demanda antecipação tributária. Infração descaracterizada. 5. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. MATERIAL DE CONSUMO. A aquisição de sacaria para embalagem não implica aludida exigência. Infração descaracterizada. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. a) VALOR DAS ENTRADAS SUPERIOR AO DAS SAÍDAS. PRESUNÇÃO LEGAL A constatação de diferenças nas entradas de mercadorias, através de auditoria de estoques, autoriza a exigência do imposto baseado na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Infração que não se sustenta, tendo em vista que não há pagamentos nas entradas dos grãos na cooperativa aos produtores rurais ou cooperados. Infração que não subsiste. Entretanto, o próprio autuado confirma a falta de emissão de notas fiscais de entrada no recebimento os grãos, o que implica imposição da

multa por descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 42, XXII da Lei nº 7.014/96, em face do previsto no art. 157, RPAF BA. Infração parcialmente procedente. **b) VALOR DAS SAÍDAS SUPERIOR AO DAS ENTRADAS.** Detectando-se omissão tanto de entradas como de saídas, deve ser exigido o ICMS correspondente à diferença de maior expressão monetária; no caso, operações omitidas de saída. O autuado não consegue comprovar que não houve a omissão dos grãos apurado pela fiscalização, que nem toda a operação de simples faturamento corresponde a uma efetiva remessa a ordem ou que toda sua produção foi encaminhada para BIÓLEO, empresa parceira da Petrobrás Biocombustíveis, para a produção de biodiesel, em operação beneficiada com a isenção de ICMS (Art. 32, RICMS/97-BA). Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 07/11/2012, foi efetuado o lançamento do crédito tributário, correspondendo ao ICMS no valor de R\$4.999.436,88 e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$17.940,00, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 – Deixou de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS referente às operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios. Meses julho e setembro 2007. Valor R\$ 3.717,90, multa de 70%.

INFRAÇÃO 2 – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Meses setembro 2009/julho 2010. Valor R\$ 177.208,00, multa de 60%.

INFRAÇÃO 3 – Deixou de proceder à retenção do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, efetuadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste Estado, nos meses de janeiro 2008; fevereiro 2009; janeiro/fevereiro e outubro 2010; fevereiro/maio 2011. Valor R\$15.744,86, multa de 60%.

INFRAÇÃO 4 – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89. Em janeiro 2008 e novembro 2009. Valor R\$ 10.023,06. Multa 60%.

INFRAÇÃO 5 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Em setembro 2009 e setembro 2010. Valor R\$ 3.427,44. Multa 60%.

INFRAÇÃO 6 – Falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Exercício 2007 e 2011. Valor R\$ 837.907,61. Multas de 70 e 100%.

INFRAÇÃO 7 – Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Exercício 2009 e 2010. Valor R\$3.951.408,01 Multas de 70 e 100%.

INFRAÇÃO 8 – Deixou de apresentar livro fiscal, quando regularmente intimado. Diz que o contribuinte não escriturou os livros fiscais Registro de Entrada, Registro de Saída, Apuração de ICMS, Registro de Inventário e Termo de Ocorrência, conforme ternos de intimação. 1ª = R\$ 460,00, 2ª intimação = 920,00 e 12 x R\$ 1.320,00 = R\$ 17.940,00. Em dezembro 2011. Valor da multa R\$ 17.940,00.

O autuado apresentou impugnação às folhas 1490 a 1502 (Vol. IV), argüindo que é uma empresa ligada ao PRONAF (Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar), criado pelo Governo Federal, em 1995, com o intuito de atender de forma diferenciada os mini e pequenos produtores rurais que desenvolvem suas atividades mediante emprego direto de sua força de trabalho e de sua família. Objetiva o fortalecimento das atividades desenvolvidas pelo produtor familiar, de forma a integrá-lo à cadeia de agronegócios, proporcionando-lhe aumento de renda e agregando valor ao produto e à propriedade, mediante a modernização do sistema produtivo, valorização do produtor rural e a profissionalização dos produtores familiares.

Diz que, nesse contexto, centraliza e distribui a produção agrícola dos pequenos produtores rurais que são filiados, notadamente de grãos e hortifrutícolas.

Na primeira infração alega que o Auditor cobra ICMS sobre as saídas nos valores de R\$ 17.340,00 e de R\$ 4.500,00, sem informar a fonte de obtenção desses valores. Diz que a infração não está caracterizada, por faltar à apresentação e/ou indicação precisa dos elementos que serviram de base para a autuação, configurando cerceamento do direito de defesa e a conseqüente nulidade, de acordo com o artigo 18 do RPAF/BA.

Na segunda infração, queixa-se que o Auditor listou um demonstrativo com diversas notas fiscais, cujas cópias estão anexas aos autos, destacando que o fiscal tomou a palavra “lanche”, descrita nas notas fiscais, para entender que houve fornecimento de alimentação, sem observar que no quadro “INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES” constava: “Produtos oriundos da agricultura familiar”.

Argui que a operação trata de fornecimento de produtos agrícolas (grãos, frutas, verduras), diretamente do produtor ou da cooperativa de produtores, para servir de reforço alimentar, com isenção do ICMS, conforme Artigo 14 do RICMS/BA. Aduz que a falta de discriminação dos produtos pode até motivar a aplicação de penalidade de caráter formal, mas nunca dar suporte para a exigência do ICMS, porque não fica caracterizado nos documentos o fornecimento de refeições.

Argui que na infração 3, a autuação toma como base diversas notas fiscais de venda, relacionadas em demonstrativo, com cláusula CIF, nas quais a prestação de serviços de transportes está citada “por conta do emitente” e cujo transportador está identificado. Nos documentos fiscais consta ainda frete incluso no valor da Nota Fiscal, exemplifica com cópias de nºs 1768, 1769, 1792, 1793, 1798 e 1826.

Observa que ao recolher o imposto destacado na nota fiscal, automaticamente, o recolhimento do ICMS sobre o valor do frete foi honrado. Tivesse sido retido dos transportadores, o imposto tornar-se-ia crédito fiscal para compensação com o ICMS devido, significando que a falta de retenção, não traz qualquer repercussão financeira quanto ao recolhimento do imposto. Conclui que o item não tem procedência, visto não ter causado qualquer prejuízo ao tesouro estadual.

Na infração 04, o enunciado é da falta de recolhimento do ICMS-ST por antecipação pela aquisição de mercadoria de outra unidade da Federação, todavia, no demonstrativo de apuração dos valores está descrita a cobrança como antecipação tributária parcial, condizente com os cálculos

apresentados. Argumenta que as mercadorias constantes nos documentos fiscais listados não se encontravam, na época dos fatos, enquadradas no regime da substituição tributária (art. 353, II, RICMS/97). Portanto, a acusação é falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária parcial, o que se pode observar do demonstrativo fiscal e através das Notas Fiscais nºs 705, 712 e 3576 (recebimento de “mamona para plantio/produção”, em doação, feita pela Brasil Ecodiesel) e as Notas Fiscais nºs 38 e 39 (aquisição de mamona, à Agropecuária Irmãos Cabral) para plantio através dos seus cooperados, mediante distribuição. Define que as entradas de mamona se deram com destinação específica para plantio e, conseqüentemente, não foram destinadas à comercialização, (artigo 352-A, RICMS/97).

Sobre a infração 5, diz que as mercadorias constantes das Notas Fiscais nºs 343 e 1497, emitidas pela Trombini Industrial Ltda. são “sacos” para sementes de mamona, material da produção e comercialização, não se caracterizam como de uso ou consumo, mas, embalagem (vasilhame) e fora da hipótese contida no Artigo 1º, § 2º, IV, do RICMS/97. A acusação indevida não pode prosperar.

Com relação às infrações relacionadas nos levantamentos quantitativos de estoques, diz, na infração 6, embora de difícil compreensão o arrazoado feito pelo autuante, encontrou nos demonstrativos a explicação de que se trata de suposta ocorrência de entradas sem documentação. Por presunção, teria ocorrido a omissão de saídas de outros produtos tributados. Defende que a presunção se desfaz pelos próprios pressupostos que a motivaram.

No exercício de 2007, explica que o fisco constatou que a Cooperativa manipulava apenas dois produtos em grãos: mamona e girassol e que ambos são produtos agrícolas com operações dentro do Estado, sem tributação, acobertadas por DIFERIMENTO. Argui que o fato de não ter comprovação de entradas dos produtos significa o descumprimento de obrigação tributária acessória de falta de emissão dos documentos fiscais correspondentes, uma vez que os produtos, logicamente, seriam originários de nossos cooperados, produtores rurais pessoa física, vinculados ao programa de fomento à agricultura familiar. Nas operações entre cooperados e sua cooperativa, ao teor do artigo 343, I, do RICMS/97, impera o DIFERIMENTO e, portanto, não haveria tributação nesta etapa.

Observa que a Cooperativa é possuidora de habilitação para operar no regime de DIFERIMENTO e que seus cooperados, ao teor do Inciso IV, do Artigo 344, do RICMS/97, estão dispensados da habilitação. Explica que nos documentos fiscais emitidos consta inclusive a observação da origem dos produtos: “*produtos adquiridos dos parceiros da agricultura familiar*” identificando a região de origem. Conclui que, no caso, não há falar na ocorrência de saídas de produtos tributáveis para o financiamento das aquisições e sim de falha na emissão de documentos fiscais de aquisição, o que configura mero descumprimento de obrigação tributária acessória.

Aduz que, caso configurasse a presunção, o valor da base de cálculo deveria ser apurado tomando por base a Instrução Normativa nº 56/2007 (base de cálculo proporcional às saídas tributáveis). Considerando que a totalidade de saídas do exercício ocorreu sem incidência do ICMS, não haveria como ser calculada qualquer proporção e implicaria um interessante caso de omissão de saídas por presunção sem que se lhe pudesse ser atribuída uma base de cálculo. Defende, portanto, que reinante qualquer dos entendimentos, a infração é improcedente.

No exercício de 2011, diz que os quantitativos de entradas estão corretos. Todavia, ao levantar as saídas, o Auditor contou tanto às vendas quanto as remessas por conta e ordem, terminando por contar as saídas em duplicidade. Indica as saídas através das notas fiscais modelo 1 e de notas fiscais eletrônicas.

Conclui que comparando as saídas totais de 762.005 Kg com a entrada de 739.000 Kg apresenta a falta de registro de entradas de 23.005 quilos, que deve ser entendido nas mesmas situações e argumentos defensivos relativos ao exercício de 2007.

Na infração 07, a exigência é de saída de mercadoria não declarada. No exercício de 2009, o

levantamento refere-se a um único produto: mamona em grãos. Argumenta que o Auditor declarou a existência de 738 Kg de Estoque Inicial (01/01/2009) e que, nas intimações, o preposto fiscal solicita declaração sobre a escrituração dos livros fiscais, dentre os quais, o Registro de Inventário, que não foi escriturado. Questiona: como considerar um estoque inicial não declarado em Livro apropriado?

Diz que o levantamento está correto com relação às entradas; com relação às saídas, entretanto, o preposto fiscal listou apenas as notas fiscais relativas às remessas por conta e ordem como se todas as operações de saídas fossem obrigatoriamente vinculadas a uma nota fiscal de remessa, o que não é usual, nem previsto na legislação. Enfatiza que o fato de algumas vendas terem sido feitas “por conta e ordem do adquirente”, não pode ser presunção para que só ocorra saídas nesta modalidade.

Indica as saídas que totalizam as operações reais de vendas, devoluções ou doações, conforme notas fiscais anexadas aos autos, que totalizam 3.225.900 quilos:

Diz que a diferença apurada representa o percentual de 6,84% das entradas, o que é normal, em se tratando de produto agrícola, sujeito a variações de peso por impurezas e por efeito de umidade, além do efeito do clima seco da Região do semiárido, como é de conhecimento geral. Reitera a normalidade da diferença na manipulação desse produto, que não caracteriza vendas sem notas fiscais. Sendo uma Cooperativa de Produtores, portador do benefício do DIFERIMENTO, não teria motivos ou interesses em deixar de pagar um imposto que sequer seria lançado e não deixaria de emitir notas fiscais de saídas.

Para o exercício de 2010, o levantamento também se refere unicamente à mamona em grãos. O argumento da defesa é o mesmo, das saídas computadas somente em relação às remessas por conta e ordem. Relaciona as saídas decorrentes de vendas.

Diz que, a final, a diferença encontrada é de 172.078 kg, representa 0,89% do total manipulado, não caracteriza omissão de saídas.

Com relação às multas da infração 08, alega que o Auditor efetuou sucessivas intimações para a apresentação de livros e documentos fiscais e, informado que os livros não foram escriturados, pediu que a empresa se manifestasse por escrito com as devidas justificativas. Explica que, além da manifestação verbal, a empresa protocolou comunicação de falta de escrituração dos livros, com as justificativas pedidas (Processo nº 181702/2012-0). Argumenta que a partir da declaração, não mais caberia qualquer solicitação de algo que já houvera pronunciamento formal de não existir.

Completa que a produção sequencial de intimações não se justifica, salvo se, para a produção também, em série, de multa, o que não acredita tenha sido o intuito do Fisco. Entende que declarada à inexistência do que fora solicitado, as intimações emitidas após 18/09/2012 não mais poderiam produzir qualquer efeito, a exemplo das outras intimações que recebeu via correio, em 20/09/12, em 25/09/12 e em 01/10/12, todas de igual teor. Diz que ficou caracterizada não a falta de apresentação, mas a falta de escrituração de livro fiscal, passível de multa de R\$ 460,00 (artigo 42, XV, Lei nº 7014/96).

Assevera que a falta de escrituração dos livros não impediu o desenvolvimento dos trabalhos fiscais e para a homologação de quatro exercícios fiscais. Nesse caso, a multa por descumprimento de obrigação acessória não poderia ter sido aplicada, porque absorvida pela multa de descumprimento da obrigação principal ao teor do artigo 42, § 5º, da Lei nº 7014/96.

A Informação Fiscal é prestada, fls. 1588/1593 (Vol. IV). O Auditor Fiscal sintetiza as alegações do autuado e presta os esclarecimentos para cada uma das infrações:

No item 1, diz que o contribuinte emitiu as Notas Fiscais nºs 112 e 114, nos valores de R\$ 17.370,00 e R\$ 4.500,00, com destaque do imposto nos valores de R\$2.952,90 e R\$765,00, totalizando em R\$3.717,90, cujo ICMS não foi pago, conforme provam os documentos de fls. 91/95. Explica que,

segundo o art. 112 do RICMS/97, o débito fiscal só poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal.

Na infração 2, afirma que a autuado emitiu notas fiscais de vendas, especificando lanche (reforço alimentar) em nome da FETAG-BA. Aduz que se trata de fornecimento de alimentação, tributado, conforme art. 2º inc.VII do RICMS/97. Completa que no período de 01/09/09 a 01/07/2010, a empresa só comprou e vendeu mamona, não existindo a aquisição de outros produtos agrícolas (grãos, frutas, animais, produtos agropecuários e produtos extrativos animais e vegetais), que justificassem os produtos oriundos da agricultura familiar, conforme documentos nº 96 / 112.

No item 3, o contribuinte deixou de efetuar a retenção do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais, efetuadas por autônomo ou empresa transportadora não inscrita neste Estado, em conformidade com o art. 380 do RICMS/97, documentos às fls. 114 / 158.

Na infração 4, explica que está sendo cobrada antecipação parcial e não antecipação total como a autuado alega, na defesa. Concorde que houve equívoco na tipificação da infração, sem, causar, no entanto, prejuízo para o contribuinte, pois os cálculos estão corretos. Documentos fls. 159 / 165.

A infração 5 trata da compra de sacaria para semente de mamona, material para consumo, como está previsto no regulamento art. 1º, § 2º Inc. IV do RMS/ICMS/97, documentos nº 160, 166 e 167 do processo. Destaca que houve saída com destaque do ICMS, de acordo com documentos fls. 91 / 95.

A omissão de saídas de mercadorias apurada através de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado, exercícios 2007 e 2011, na infração 6, conforme documentos fls. 170 / 226 e 1351 / 1421.

Ressalta que o levantamento apresentado pelo autuado objetiva confundir, pois efetuado com notas fiscais de vendas à Ordem e para entrega Futura (simples faturamento) e não através de notas fiscais da efetiva saída das mercadorias objeto de venda à ordem. Diz que anexou planilhas do levantamento, além de cópias das notas fiscais. Transcreve o art. 32, RICMS/BA, XXXV, que determina isenção de ICMS nas operações internas com produtos vegetais destinados à produção de biodiesel ficando, contudo, a isenção condicionada a utilização dos produtos na finalidade a que se destinam (Convênio ICMS 105/03).

Na infração 7, a falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem emissão de documentos fiscais é fruto novamente de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, nos exercícios de 2009 e 2010, conforme documentos nº 227 / 1.348. Explica que o contribuinte relacionou apenas as notas fiscais de faturamento e não notas fiscais da entrega dos produtos, conforme art. 411 e 412, RICMS/97.

Na infração 8, diz que o contribuinte não escritura os livros Fiscais, Registros de Entradas, Registros de Saídas, Apuração de ICMS, Registro de Inventário e livro Termo de Ocorrências, sendo aplicada a penalidade fixa pela 1ª intimação R\$460,00, pela 2ª intimação R\$920,00 e as demais 12x1.320,00, totalizando em R\$17.940,00.

Explica que o estoque de 738 kg de mamona existente no estoque inicial do exercício de 2009 foi encontrado no balancete do mês de janeiro/2009, no valor de R\$982,50, a R\$1,33 o kg, conforme documento nº 67. Diz que efetuou um levantamento para fechamento das operações com CFOP 51.19 e com CFOP 59.23, notas fiscais de vendas para entrega futura e com as respectivas notas fiscais de remessa por conta e ordem que, na sua maioria, não batem. Diz que muitas notas fiscais emitidas para entrega futura não houve a nota da efetiva saída da mercadoria. Exemplifica 14.500.000T no total de R\$ 20.653.500,00, conforme levantamento fls. 1423 / 1487. Argui que é inadmissível uma empresa com movimento econômico de R\$50.000.000,00, nos exercícios 2009 e 2010, contemplada com isenção de seus produtos, não apresente, sequer, a escrita fiscal.

Explica que no levantamento quantitativo de estoque, não considerou semente de mamona, mas

grãos de mamona para o programa do BIODIESEL; observou que as primeiras notas fiscais emitidas para faturamento correspondiam com as notas fiscais para entrega futura, no entanto, do meio para o final do levantamento, além dos valores não fecharem, existiam varias notas fiscais de faturamento sem as respectivas notas fiscais de entregas, com valores relevantes conforme podem ser verificados documentos nº 1437, 1479 / 1487.

Contesta o pedido da defesa para aplicação da Instrução Normativa nº 56/2007, na determinação da base de cálculo, posto que mamona em bagas é tributada, podendo sair deferida em operação interna e, no caso específico, isenta (art. 32 Inc. XXXV do RICMS/97), ficando a isenção condicionada à utilização dos produtos na finalidade a que se destinam, competindo ao contribuinte provar a efetiva entrega dos produto.

Diz que todas as notas fiscais de entradas e saídas consideradas no levantamento quantitativo de estoque se encontram acostadas aos autos, além das planilhas com os demonstrativos. Pugna pela procedência do auto de infração.

Em face aos óbices encontrados para apreciação da lide, sobretudo, com relação às infrações 6 e 7, na assentada do julgamento do dia 04.04.2013, o colegiado da 1ª JJF converteu o presente PAF em diligência para que fossem esclarecidas as dúvidas existentes.

Com relação à infração 6, em 2007, alegou o autuado que a falta de comprovação de entradas não significa falta de pagamento de ICMS, visto que seus produtos são originários de produtor rural pessoa física, de seus cooperados, vinculados ao Programa de Fomento da Agricultura Familiar e cujas operações internas são beneficiadas pelo DIFERIMENTO.

Em 2011, argumentou que os quantitativos de entradas estão corretos; nas saídas o Fisco considerou em duplicidade, tanto as saídas por vendas quanto as remessas por conta e ordem. Concluiu que os totais de saídas importam 762.005 quilos; as entradas, 739.000 quilos e representam falta de registro de entradas de 23.005 quilos, que deve ser entendido como um descumprimento de obrigação acessória e jamais exigir o pagamento de ICMS.

Na infração 7 (omissão de saídas – Operações de saídas sem a emissão de documentos fiscais - art. 5º, Portaria nº 445/98), em 2009, questiona o autuado a existência de 738 quilos de Estoque Inicial (01/01/2009) e a afirmação da fiscalização da falta de escrituração do livro Registro de Inventário; diz que as entradas estão lançadas corretamente, mas, nas operações de saídas, o preposto fiscal listou apenas as notas fiscais relativas às remessas por conta e ordem como se todas as operações de saídas fossem obrigatoriamente vinculadas a uma nota fiscal de remessa, o que não é verdade, nem previsto na legislação. Indica as saídas que totalizam as operações reais de vendas, devoluções ou doações, totalizando 13.225.900 quilos. Diz que a diferença apurada é normal (6,84%) e corresponde às variações de peso por impurezas, umidade e efeitos do clima seco da Região do semiárido.

Em relação ao exercício de 2010, reiterou os argumentos anteriores, concluindo que o total das saídas perfaz 19.166.760 KGS, a diferença encontrada é de 172.078 kg, representa apenas 0,89% do total manipulado e não caracteriza omissão de saídas. Eis a formulação da diligência:

1. Considerando que o estabelecimento cooperativo pratica operações internas de comercialização de seus produtos, mas também operações interestaduais, com relação à apuração de omissão de saídas presumidas, nos termos do § 3º do art. 2º do RICMS/97, com matriz no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, contida na infração 06 do presente PAF, pede-se que o Auditor Fiscal labore no sentido de segregar os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à antecipação ou substituição tributária, no caso concreto, a fim de que seja atendida disposição prevista na Instrução Normativa nº 56/07, que orienta o tratamento tributário na apuração da omissão de operações de saídas de mercadorias, na hipótese em tela. O contribuinte autuado deverá ser intimado para apresentar os dados que possibilitem o cálculo da proporcionalidade.
2. Na infração 7, o contribuinte autuado fez várias considerações acerca das quantidades e

movimentações dos estoques que não foram devidamente apreciadas pelo Auditor responsável pela ação fiscal, o que deveria ser feito, na presente diligência.

Em atendimento à diligência, o preposto responsável emite o seguinte Parecer: nos levantamentos de estoques encontram-se as cópias de todas as notas fiscais apresentadas com as planilhas (documentos de fls. 170/226 e 1351/1421), considerando mamonas e girassol e grãos para o programa biodiesel. Diz que no levantamento do autuado, fls. 1497/1950, não é possível fazer qualquer comparação pela mistura das notas fiscais de vendas de sementes, de grão de mamona, além de simples faturamento.

Apresenta as notas fiscais de simples faturamento consideradas pelo contribuinte como mercadoria entregue, fl. 1437, mas, sem comprovação, em face da falta de emissão da nota fiscal da remessa da mercadoria faturada. Alerta que se trata de um levantamento quantitativo e não financeiro. Para o faturamento de R\$ 20.653.500,00, não tem nota fiscal de entrega em relação às Notas Fiscais nºs 464, 465, 484, 500, 580, 599, 673, 1100, 1325 e 1463. Lembra que a operação trata de operação de venda a ordem para entrega futura (art. 411, RICMS-97), cujo ICMS só será lançado na efetiva saída da mercadoria.

Observa que nas notas fiscais de fls. 1478/1487, não tem a devida remessa de entrega, informando que, embora tenha sido faturado, não houve a entrega do produto. Pede atenção no julgamento do levantamento, pois todas as notas estão anexadas aos autos.

Quanto à proporcionalidade, diz que não vê motivos, desde quando os levantamentos tratam apenas de 02 produtos vegetais grãos de girassol e mamonas em bagas e não foram consideradas as sementes que são isentas. Explica que os produtos do levantamento são tributados e isentos, quando para atender a produção de biodiesel (art. 32, XXXV, RICMS-97).

Completa que o levantamento de estoque acusou entrada e saída de mercadorias sem a emissão de documento fiscal, não se sabendo qual o destino das mesmas. Repete que não vê razão para fazer a proporcionalidade de produto tributado com 100%. Diz que o no percentual de 52% apresentado, o autuado não menciona a que exercício se refere e considerando todas as saídas.

A cooperativa apresenta demonstrativo da proporção e demais documentos, (fls. 1602/1617 - vol VI).

Consta nos autos que o autuado, devidamente intimado sobre o resultado da diligência, não se manifestou, fl. 1628. Em sentido contrário, o autuado protocoliza o Processo SIPRO nº 197834/2013-0, através de seu Procurador (fl. 1633), firmando que a INFAZ recusou-se a atender seu pedido de “ciência formal”, sob a alegação que o contribuinte já fora intimado em 05 de setembro de 2013, através do Senhor Leandro Martins Viana, que já não mais faz parte da Diretoria, nem do quadro de cooperados.

Informou que o diligente não segregou as saídas por tipo de tributação, permitindo o cálculo da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07, conforme o pedido da diligência. Diz, contudo, que os documentos acostados ao processo dispensa o aludido cálculo, conforme observação feita na inicial.

Ressaltou que o segundo pedido da diligência foi para manifestação do preposto fiscal sobre as considerações defensivas, na infração 7. Diz que a resposta não tem respaldo legal, pois, emitiu nota fiscal de venda com entrega acobertada por documentos como nota fiscal para registro de vendas futuras com remessas posteriores acobertadas por outros documentos emitidos com base nos originais.

Reclamou que o autuante arrolou nos levantamentos apenas as notas fiscais que entendeu significar saídas, sem observar devidamente as operações nelas consignadas. Diz que na apuração que elaborou lançou as notas fiscais que correspondem a uma efetiva saída, como requer um roteiro de levantamento de estoques. Diz que também os ajustes pedidos na diligência não foram feitos.

Em 11 de março 2014, a 1ª JF julgou na unanimidade de seus membros pela procedência parcial do Auto de Infração, conforme Acórdão JF nº 0042-01/14, fls. 1636 a 1654 (volume VI).

A própria junta julgadora recorre de ofício, nos termos do art. 169, inciso I, alínea "a", do RPAF BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. O autuado foi intimado para conhecer da decisão constante do acórdão supra referido (fls. 1665 - volume VI).

A 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF nº 0182-12/14, de 30 de junho de 2014 (fls. 1.671/1684 - volume VI), reformou a decisão de primeira instância que julgou pela nulidade da infração 7, em virtude da existência de vícios na autuação. Em contrário, entendeu a Câmara de Julgamento Fiscal que os vícios apontados são passíveis de saneamento na fase instrutória processual. Devolveu o PAF à primeira instância para um novo julgamento, aduzindo que é dever do órgão de primeira instância determinar as providências saneadoras que configurem meras irregularidades fáticas.

Cientificados o autuante e o autuado (fls. 1688/1692) da decisão contida no Acórdão supra referido, não houve manifestações.

O órgão julgador de primeira instância converte o PAF em nova diligência (fls. 1703/1704 - volume VI), a fim de sejam sanadas as lacunas existentes nos presentes autos, em relação ao levantamento de estoques por espécie de mercadorias, nos termos do art. 5º, Portaria nº 445/98 (infração 7), que apurou *"operações de saídas sem a emissão de documentos fiscais"*.

Considerando a alegação do autuado de que o preposto fiscal listou apenas as notas fiscais relativas às remessas por conta e ordem que estivessem ligadas a uma nota fiscal de faturamento; que o levantamento de operações reais de vendas, devolução ou doações, no total de 13.225.900 quilos e cuja diferença de 6,84%, apurada em relação às entradas (14.196.871 quilos), corresponde às variações de peso por impurezas, umidade e efeitos do clima seco da Região do semiárido.

Considerando ainda a alegação defensiva que, no exercício de 2010, o total das saídas perfaz 19.166.760 quilos, a diferença encontrada é de 172.078 kg, representa apenas 0,89% do total manipulado e não caracteriza omissão de saídas. Diante de tais pressupostos, pede o órgão julgador:

1. Examinar a veracidade e materialidade das considerações do autuado retro referidas, sobre quantidades e movimentações dos estoques, seja relativo ao estoque inicial de 2009 (738 quilos), o total das efetivas saídas da cooperativa, devendo ser confrontado o levantamento fiscal (fls. 228/234, em 2009 e 447/464, em 2010) com o levantamento elaborado pelo autuado (fls. 1499/1500).
2. Verificar e identificar se todas as saídas do autuado estão compreendidas na sistemática de *"vendas para entrega futura"* prevista no art. 411 e 412 do RICMS BA-97, conforme é a afirmação do preposto do Fisco, que desconsiderou no levantamento fiscal as saídas com a natureza da operação *"faturamento"*, que não estivesse vinculada ou fizesse referência a respectiva nota fiscal com a natureza da operação *"Remessa - entrega futura"*. Cabível repetir que o direito tributário repousa na realidade dos fatos, cuja prevalência será da verdade material, devendo restar evidenciada a real saída de grãos, com a emissão de documento fiscal.
3. que seja intimado o sujeito passivo para apresentar provas que sustentem suas razões e os demonstrativos elaborados.

Auditor da ASTEC elaborou Parecer nº 0049/2016 (fls. 1707/1708 - volume VI)

Diz que está correto o autuado na afirmação do estoque inicial de 738 quilos de grãos de mamona, em 2009 (fl. 67); confrontou os levantamentos da fiscalização e o do autuado, consignando que as notas relacionadas pelo autuado não fazem referência à nota fiscal respectiva com operação de *"remessa para entrega futura"*. Informa que os documentos anexados pelo autuado (fls. 1557/1575; 421/445; 641/1347) diz respeito à operação *"remessa por conta e ordem"*.

Informa ainda que, intimado para trazer aos autos, as provas em favor da sua tese, o autuado apresentou documentos que não comprovam as alegações (fls. 1713/1729). Consta nos autos, as razões defensivas, reiterando as mesmas alegações anteriores (fls. 1714/1728 - volume VI).

Diz o diligente da ASTEC que reelaborou demonstrativo do exercício 2009, onde constam as saídas do autuado, vinculando as operações de *"remessa para entrega futura"* com as operações *"remessa por conta e ordem"*, apresentando novos demonstrativos de débitos (fls. 1709/1712 - volume VI), confirmando o levantamento inicial promovido pela fiscalização.

Em relação ao exercício de 2010, explica que em face ao volume de documentos de saídas (fls. 465/1347) fez a conferência pelos demonstrativos anexados, mantendo o demonstrativo de estoque elaborado pelo autuante (fls. 453/464).

Anexa aos autos novos demonstrativos (fls. 1.709/1.712 - volume VI).

Intimado o contribuinte autuado acerca do resultado da diligência, o mesmo não se manifestou (fls. 1732/1738 - volume VI).

VOTO

Após as instruções de praxe, o Processo Administrativo Fiscal - PAF foi encaminhado para o julgamento de Primeira Instância (Acórdão nº 0042-01/14), fls. 1636/1654 (volume VI), decidindo o órgão julgador pela sua procedência parcial. A própria junta julgadora recorre de ofício, nos termos do art. 169, inciso I, alínea "a", do RPAF BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. A 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF nº 0182-12/14, de 30 de junho de 2014, fls. 1.671/1684 (volume VI), devolveu o PAF à primeira instância para um novo julgamento, após reforma da decisão a quo, entendendo que os vícios apontados na infração 7 são passíveis de correção, devendo o órgão de Primeira Instância determinar as providências saneadoras que configurem meras irregularidades fáticas.

Afasto, inicialmente, a alegação defensiva de que teria ocorrido cerceamento do direito de defesa correspondente à infração 1, sob a arguição da indicação imprecisa dos elementos que servem de suporte para a autuação, haja vista que a ação fiscal se desenvolveu em obediência ao devido processo legal, não havendo, portanto, irregularidade formal apontada pelo sujeito passivo.

Acrescento que o processo administrativo Fiscal – PAF está revestido das formalidades legais, não havendo violação a qualquer dos princípios que regem o direito administrativo fiscal. O procedimento atende às determinações previstas no art. 39 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 e que o autuado, exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou impugnação, quando demonstrou ter pleno conhecimento dos fatos arrolados nas acusações que originaram a lavratura do Auto de Infração. Na existência de obscuridades na lide tributária, os autos foram convertidos em diligência fiscal, em dois momentos processuais, visando o esclarecimento dos fatos controversos. A existência de demais incidentes processuais serão examinados na apreciação de cada item do PAF.

No mérito, verifico que foi imputado ao sujeito passivo o cometimento de oito irregularidades à legislação do ICMS, todas impugnadas, que serão objeto da apreciação nas linhas procedentes.

O autuado argui que é uma empresa ligada ao PRONAF (Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar), programa do Governo Federal criado em 1995. Nesse contexto, centraliza e distribui a produção agrícola dos pequenos produtores rurais que são filiados, notadamente de grãos e hortifrutícolas.

Sabe-se que as cooperativas possuem características próprias. São sociedades de pessoas e não de capital; não visam lucro, mas benefícios diretos aos seus cooperados. Existe uma identidade entre proprietários e destinatários dos serviços, os próprios cooperados. Além disso, as sociedades cooperativas têm tratamento tributário adequado, inclusive, de incentivo e estímulo prescrito constitucionalmente (art. 146, III, "c" e art. 174, § 2º, CF 88). Tais características

identificam a natureza dos atos e negócios praticados pelas cooperativas, tornando-as singulares e influenciando diretamente na incidência de diversos tributos.

O novo Código Civil fez questão de diferenciar as espécies de *sociedades empresárias* das demais, definidas como *simples*, atribuindo expressamente às sociedades cooperativas essa natureza. O art. 982, expressa que é *empresária* a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário e *simples* as demais. Arremata no parágrafo único que “*independentemente de seu objeto, considera-se empresaria a sociedade por ações; e, simples, a cooperativa*”.

Verifico, no entanto, que a forma societária assumida não é suficiente para dar-lhe contornos específicos que permitam distinguir as cooperativas das demais modalidades de organizações, não se podendo afastar, portanto, a submissão da cooperativa e seus sócios ao regime jurídico instituído por lei. Por isso mesmo é absolutamente necessário separar os atos internos (a cooperativa e seus cooperados) daqueles atos externos (relação com terceiros), que tratam das demais negociações com o mercado, inclusive a prática de atos típicos da atividade mercantil, industrial ou de serviço, sendo acessórios, sem desprover a sua natureza cooperativa.

Dessa forma, o sujeito passivo tem inscrição no cadastro normal de contribuinte do Estado da Bahia, forma de apuração de ICMS na conta corrente fiscal, não obstante sua natureza jurídica de cooperativa, fl. 31, vinculada à sua atividade de Apoio à Agricultura, CNAE 1610.99,

Nos termos da legislação, inclusive da Lei nº 5.674/71, diploma que disciplina o cooperativismo, as cooperativas enquanto “*abastecem*” seus associados não praticam operações mercantis, não devem, pois, ser tributados por via do ICMS, enquanto se mantiverem no exercício do ato cooperativo. Por evidente, as operações de vendas que a cooperativa efetua a terceiro não cooperados estão sujeitas ao ICMS. Portanto, as sociedades civis, inclusive as cooperativas, quando praticarem operações relativas à circulação de ICMS, sujeitar-se-ão ao imposto estadual. A Lei de ICMS do Estado da Bahia inclui entre os contribuintes, a cooperativa (art. 5º, § 2º, da Lei nº 7.014/96).

Assim é que foram apuradas, no presente Auto de Infração, irregularidades à legislação de ICMS do Estado da Bahia pela existência de operações não incluídas no ambiente cooperativo.

Na primeira infração, exige-se do contribuinte autuado a falta de recolhimento do ICMS, no prazo, relativo às operações que não foram escrituradas nos livros fiscais. A alegação defensiva é que o Auditor lança de ofício ICMS sobre saídas nos valores de R\$ 17.340,00 e de R\$ 4.500,00, sem informar a fonte de obtenção desses valores.

Verifico, em contrário, que a exigência tem origem nas notas fiscais emitidas pelo próprio contribuinte, cujas cópias estão anexadas aos autos, fls. 92 e 94. A Nota Fiscal nº 112 (R\$ 17.370,00, emitida em 20.07.07) e Nota Fiscal nº 114 (R\$ 4.500,00, emitida em 13.09.2009) com destaque do respectivo ICMS nos valores de R\$2.952,90 e R\$765,00, totalizando o imposto de R\$3.717,90, cujo recolhimento não restou comprovado. Infração caracterizada, no valor de R\$ 3.717,90.

Na infração 2 a acusação é que não foi recolhido o ICMS das operações tributáveis como não tributáveis, estando as operações escrituradas, no valor total de R\$ 177.208,00.

Examinando as peças do presente PAF, verifico que o Auditor Fiscal relacionou no demonstrativo, fl. 97, diversas notas fiscais, cujas cópias também anexou, fls. 98/112, que serviram de suporte à acusação fiscal. No corpo dos documentos consta que o autuado efetuou vendas de “*lanche reforço alimentar ou reforço escolar*” que a Fiscalização entendeu tratar-se de fornecimento de alimentação (refeições), operação tributada, em conformidade com o artigo 2º Inc.VII, RICMS BA-97.

A arguição da defesa de que a mercadoria descrita nos documentos fiscais trata do fornecimento de produtos agrícolas (grãos, frutas, verduras) diretamente do produtor ou da cooperativa de produtores para servir de reforço alimentar e que tais produtos estão isentos do ICMS, conforme

artigo 14 do RICMS/BA, não restou provado.

Incabível ainda a alegação defensiva de que houve apenas a falta de discriminação dos produtos e que competiria apenas aplicação de penalidade de caráter formal, uma vez que o ICMS incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação, conforme art. 2º, inciso I da Lei nº 7.014/96. Caberia, no caso, ao autuado fazer prova de que os valores se referem aos grãos e não fornecimento de alimentos como constam nos documentos fiscais. Infração caracterizada, no valor de R\$ 177.208,00.

A infração 3 trata de falta de retenção do ICMS-ST relativo às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, efetuadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste Estado, na qualidade de sujeito passivo por substituição, no valor R\$15.744,86.

Alega o autuado que a prestação de serviço de transporte ocorre por conta do emitente, que o transportador está identificado e consta no próprio documento fiscal que o frete está incluso no valor da nota fiscal (exemplo das Notas Fiscais nºs 1768, 1769, 1792, 1793, 1798 e 1826). Assevera que, em retendo dos transportadores, o imposto tornar-se-ia crédito fiscal para compensação com o ICMS, significando que a falta de retenção, não traz repercussão financeira.

Disposições contidas no RICMS/BA (Decreto nº 6.284/97) estabelecem a responsabilidade do autuado em relação ao recolhimento do ICMS decorrente do serviço de transporte por ele contratado. Assim é que o art. 126, inciso II, estabelece o prazo para o recolhimento do tributo; o art. 73, inciso VII estabelece que os valores de base de cálculo deve ser apurados por meio de pauta fiscal, quando não possível à apuração do valor real da prestação, o que ocorreu no presente caso.

Nas notas fiscais exemplificadas pelo autuado não consta a apuração do imposto devido ou prova de inclusão do frete. A partir de tais análises, das notas fiscais e dos demonstrativos que ensejaram a exigência, vejo que as mesmas se referem a operações interestaduais, caso em que, pela leitura do art. 380, inciso I, alínea “a”, que transcrevo abaixo, efetivamente, o responsável pela retenção e pagamento do imposto é o impugnante, o alienante das mercadorias, haja vista que não sendo os transportadores contratados inscritos neste Estado, não há como enquadrá-los como responsáveis tributários.

“Art. 380. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo efetuar a retenção do imposto relativo às prestações de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte:

I - sendo o serviço prestado por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste Estado (Conv. ICMS 25/90):

a) o remetente ou alienante das mercadorias, se for estabelecimento inscrito na condição de contribuinte normal ou especial, e desde que seja ele o contratante do serviço;”

Mesmo a alegação defensiva de que os valores aqui exigidos teriam sido recolhidos pelo prestador do serviço e ainda que tal assertiva fosse comprovada, não bastaria para elidir a imposição fiscal, tendo em vista que, não sendo o transportador, efetivo responsável pelo recolhimento do tributo, a qualquer tempo, este, poderia requerer a devolução dos valores indevidamente recolhidos.

Mantida, por consequência, a infração 3, no valor de R\$15.744,86.

Na infração 4, a acusação faz referência à falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, no valor de Valor R\$ 10.023,06. No entanto, no demonstrativo acostado aos autos, à fl. 160, o Auditor Fiscal descreve e elabora cálculos relativos à antecipação parcial, prevista no art. 352-A, RICMS. BA.

Em face à arguição defensiva, na sua Informação Fiscal, o preposto do Fisco reconhece que está sendo cobrada antecipação parcial e a não “*antecipação total*”, firmando, porém, que não houve prejuízo para o autuado, pois os cálculos estão corretos.

Cometeu equívoco o Auditor Fiscal, de tal monta, que poderia demandar a nulidade da acusação. No entanto, sequer a incidência da antecipação parcial se materializa, posto que a exigência da antecipação parcial do ICMS, com vigência a partir de 1º/03/2004, foi estabelecida no Estado da Bahia por meio da Lei nº 8.967/03, acrescentando o art. 12-A na Lei nº 7.014/96. Tal dispositivo consta no RICMS BA, nos seguintes termos:

“Art. 352-A. Ocorre à antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.”

Ora, a sua incidência é dirigida às entradas interestaduais de mercadorias para comercialização. Porém, as Notas Fiscais nºs 705, 712, 35762 (tratam do recebimento de mamona para plantio ou produção, doação feita pela Brasil Ecodiesel) e as notas fiscais nº 38 e 39 (tratam de aquisição também de mamona para plantio, originada de Agropecuária Irmãos Cabral), conforme descrição nos próprios documentos fiscais. Nesse sentido, não há falar em antecipação parcial ou substituição tributária e a infração 4 é improcedente.

A infração 5 reporta-se à falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, no valor de R\$ 3.427,44.

O autuante elaborou demonstrativo fiscal que acostou aos autos, à fl. 160. O autuado argui que as mercadorias constantes das Notas Fiscais nºs 343 e 1497 (Trombini Industrial Ltda.) são “sacos” para embalagem da semente de mamona, material que produz e comercializa.

Com relação ao ICMS diferencial de alíquota, assim estabelece o RICMS-97 BA:

Art. 5º Para efeitos de pagamento da diferença de alíquotas ocorre o fato gerador do ICMS no momento:

I - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento;

Examinando os autos do processo e, em especial, o demonstrativo fiscal, vejo que nos documentos que formalizaram a exigência e permitiram a conclusão da obrigação de pagar o imposto, em comento, não estão presentes os elementos que firmam o surgimento da obrigação tributária principal de pagar o ICMS diferencial de alíquota, nas aquisições de material para embalagem (sacaria).

Não considero que tais embalagens, uma espécie de “sacolas de feira” possam ser identificadas como “bens de consumo” do estabelecimento. A aquisição de sacolas utilizadas como embalagem ou mesmo transporte das mercadorias comercializadas, não podem ser considerados como uso e consumo, seja porque tais produtos são empregados na atividade comercial do estabelecimento autuado servindo como embalagem, acondicionamento, além de facilitar o transporte das mercadorias comercializadas.

A melhor interpretação é que tais sacolas sejam consideradas bens complementares à atividade comercial da cooperativa, no caso em concreto, devem ser classificadas não como simples materiais de uso e consumo, mas como verdadeiros “insumos” à atividade comercial e que, assim, não podem estarem passíveis ao pagamento de diferença alíquotas. Infração 05 improcedente.

As infrações 6 e 7 tratam da falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias.

No primeiro caso, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, deixando de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, nos exercícios de 2007 e 2011, no valor total de R\$ 837.907,61. No caso da infração 7, as saídas teriam sido efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem o respectivo lançamento em sua

escrita, nos exercício de 2009 e 2010, no valor de R\$3.951.408,01.

Na infração 6, as omissões apontadas foram apuradas segundo os demonstrativos de fls. 170 / 226 (exercício 2007) e fls. 1351 / 1421 (exercício 2011). O Auditor Fiscal identificou as entradas e saídas dos grãos, em quilos (KG), suportadas pelos respectivos documentos fiscais, apurando, a final, no demonstrativo de estoque, fls. 172 (2007) e 1349 (2011), quantidade de entrada superior a quantidade das saídas, presumindo que o pagamento dessas entradas omitidas foi efetuado com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente. Os demonstrativos e documentos fiscais que informam a apuração de omissão de saída, infração 7, estão acostados aos autos, fls. 228/445 (exercício 2009) e fls. 447 / 1347 (exercício 2010).

A cooperativa autuada argumenta com relação à infração 6 que as operações com grãos de mamona e de girassol estão acobertadas pelo DIFERIMENTO, ocorreram dentro do Estado e sem tributação, a teor do artigo 343, I, do RICMS/BA. Diz que a falta de registro de entrada significa descumprimento de obrigação tributária acessória de falta de emissão dos documentos fiscais originados dos cooperados, produtores rurais pessoa física, vinculados ao programa de fomento à agricultura familiar. Explica que nos documentos fiscais emitidos consta a observação que os produtos “foram adquiridos dos parceiros da agricultura familiar”. Argui que em 2011 as saídas foram contadas em duplicidade, cumulando operações de vendas e respectivas remessas por conta e ordem.

Na infração 7, a arguição defensiva é que, em relação às saídas, o fisco listou apenas as notas fiscais de “*remessa por conta e ordem*”, desconsiderando as operações de vendas, devolução ou doações.

Em regra geral, nas operações relacionadas com cooperativas de produtores é DIFERIDO o lançamento do ICMS incidente para o momento em que ocorrer a saída subsequente do produto, mesmo beneficiado ou industrializado, exceto se para tal saída também houver previsão de DIFERIMENTO do imposto, nas hipóteses das saídas de mercadorias de estabelecimento de produtor rural com destino a estabelecimento de cooperativa baiana de que fizer parte ou saídas dentro do Estado, das mercadorias relacionadas, de estabelecimento de cooperativa de produtores ou extratores, com destino a outro estabelecimento da mesma cooperativa, cooperativa central, federação de cooperativas de que a cooperativa remetente fizer parte (art. 343, I, RICMS BA).

A legislação do Estado da Bahia estabelece ainda no art. 495 do mesmo diploma de normas que, nas operações com mamona em bagas, além das demais disposições regulamentares inerentes às operações do gênero, deverão ser observadas as situações do DIFERIMENTO - art. 343, VIII (I); habilitação para operar no regime – art. 344 (II); lançamento e pagamento do imposto, tendo sido diferido o lançamento - art. 347/348 (III); apresentação mensal da Declaração da Movimentação de Produtos com ICMS Diferido (DMD) – art. 350 (IV); possibilidade de regularização, espontaneamente, do trânsito de produto desacompanhado de documentação fiscal - art. 443 (V).

Consta ainda no art. 32, RICMS/BA, XXXV, a isenção de ICMS nas operações internas com produtos vegetais destinados à produção de biodiesel ficando a isenção condicionada à utilização dos produtos na finalidade a que se destinam (Convênio ICMS 105/03).

Especialmente, quanto à infração 6, na acusação da falta de recolhimento do ICMS relativo à operações de saídas de mercadorias, com base na presunção legal de que ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou tais pagamentos com recursos das operações de saídas realizadas anteriormente e também não contabilizadas, restou definido que a cooperativa atua junto aos pequenos produtores rurais no desenvolvimento das suas atividades mediante o emprego direto de sua força de trabalho, de sua família, de forma a integrá-los à cadeia de agronegócio, proporcionando renda e agregando valor aos seus produtos, à sua propriedades e valorizando o produtor rural. Nesse contexto, o autuado centraliza e distribui a produção agrícola dos pequenos produtores rurais dos grãos, filiados à cooperativa.

Os produtos de propriedade da cooperativa são originados dos parceiros da agricultura familiar.

Em termos tributários, as operações entre cooperados e respectiva cooperativa ocorrem o diferimento do ICMS (art. 343, I, RICMS-97 BA) e as saídas ocorrem com isenção, quando destinadas à produção de biodiesel (art. 32, RICMS/BA, XXXV). A diligência manejada com o fito de esclarecer algumas lacunas existentes na compreensão da exigência não logrou êxito, uma vez que no Parecer do preposto fiscal, designado para esse fim, o mesmo limitou-se a reiterar as versões dos fatos já trazidas, concluindo que não via razões para elaborar a proporcionalidade das saídas tributadas e isentas, conforme solicitado no pedido do órgão julgador. O engano do diligente, no entanto, não impede a apreciação dessa sexta infração.

Verificando-se omissões do registro de entradas, no levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, a exigência de ICMS fundada na hipótese de incidência de que essa falta de contabilização autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis, ocorridas anteriormente, sem a emissão do documento fiscal e sem o pagamento do imposto, não se deve, simplesmente, diante de tais constatações, calcular o valor do imposto, em face às omissões de entradas.

Em casos dessa natureza, é necessário analisar a repercussão desse fato à luz da legislação, em cada caso concreto, uma vez que o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento, mas no pressuposto legal de que, ao deixar de contabilizar as entradas, o sujeito passivo efetuou os respectivos pagamentos com os recursos originados de operações de saída realizadas anteriormente e também não contabilizadas.

Ora, no presente caso, tal hipótese não se concretiza, isto porque, a cooperativa não desembolsa nenhum recurso na aquisição dos grãos aos seus cooperados, diante da dinâmica cooperativa, antes, de forma minudente, delineada. Portanto, a cooperativa autuada não precisaria efetuar pagamentos aos seus “*fornecedores*”, com recursos originados das operações presumidamente omitidas.

Prova tal assertiva, a descrição contida nas notas fiscais de entradas, emitidas pela própria Cooperativa, em que “*diversos*” é a expressão constante no campo do remetente, discriminando-se a seguir o nome dos cooperados e respectivo CPF (cadastro de pessoa física), reunidos em função do município baiano de origem do produto, com a descrição e quantidade global do grão entregue na Cooperativa, além do seu valor total. A rigor não existe uma aquisição da Cooperativa em face aos seus cooperados, mas estes entregam a sua produção junto aos depósitos da Cooperativa.

Os registros contábeis feitos no Livro Razão 2007, cópias acostadas aos autos, fls. 53 e 54 (volume I), além da cópia do Balanço Patrimonial da Cooperativa, fl. 56, confirmam a não existência de pagamento nos depósitos (entrega) de grãos pelos cooperados.

Isto inviabiliza a pretensão do Fisco de constituir crédito tributário, através do presente lançamento de ofício, posto que a presunção de omissão de saída resta elidida, tendo em vista a inoccorrência de pagamentos que seriam feitos com os recursos daquelas entradas não contabilizadas.

Tais entradas, contudo, efetivamente, não escrituradas pelo sujeito passivo, constituem em descumprimento de obrigação acessória, punível com R\$ 50,00, multa prevista no art. 42, XXII, Lei nº 7.014/96, na redação dada pela Lei nº 8.534/02, que vige no período da autuação.

Ante o exposto, sou pela improcedência do ICMS exigido na infração 6, mas, pela imposição da multa por descumprimento da obrigação acessória de R\$ 50,00, prevista no art. 42, XXII, Lei nº 7.014/96, pela falta de emissão das notas fiscais de entrada, no recebimento de grãos de mamona e de girassol, depositados pelos cooperados e pequenos produtores rurais.

Na infração 7, o levantamento quantitativo de estoques apontou para as operações de saídas de mercadorias tributadas (grãos de mamona) sem a emissão de documentos fiscais, nos exercícios de 2009 e 2010, implicando falta de recolhimento de ICMS, no valor total de R\$3.951.408,01.

Os demonstrativos que deram suporte as exigências foram acostados aos autos, às fls. 228/234, e respectivas notas fiscais, às fls. 235/445 (exercício 2009) e demonstrativos, além de respectivos documentos fiscais, às fls. 447/1347 (exercício 2010). Após a diligência fiscal que objetivava esclarecer lacunas existentes na exigência tributária, desde a inicial dos autos, os argumentos do autuado e do preposto fiscal podem ser assim sintetizados:

Para a defesa, os valores quantitativos das entradas estão corretos, porém, em relação às saídas, o fisco listou apenas as notas fiscais de “*remessa por conta e ordem*”, desconsiderando as operações de vendas, devolução ou doações. Em 2009, questiona a existência de 738 quilos de Estoque Inicial, uma vez que não tem estoques escriturados no livro de Inventário; indica os totais das saídas apuradas (operações de vendas, devoluções ou doações), 13.225.900 quilos, garantindo que a diferença remanescente é normal na sua atividade (6,84%) e corresponde às variações de peso por impurezas, umidade e efeitos do clima seco da Região do semiárido. No exercício de 2010, reitera os argumentos anteriores, concluindo que o total das saídas perfaz 19.166.760 quilos, a diferença encontrada é de 172.078 kg (0,89% do total manipulado) e não caracteriza omissão de saídas.

Completa o autuado que “*emite tanto notas fiscais para vendas com entrega acobertada pelo documento como nota fiscal para registro de vendas futuras, com remessas posteriores acobertada por outros documentos emitidos com base nos originais*”. Aduz que em sua apuração lançou as notas fiscais que corresponderam a uma efetiva saída, como requer um roteiro de estoque.

Na compreensão do Auditor Fiscal, o contribuinte relacionou apenas as notas fiscais de faturamento e não as notas fiscais da efetiva entrega dos produtos grãos de mamona (art. 411 e 412, RICMS/97), que fazem referência com o levantamento de estoque. Diz, portanto, que as operações com CFOP 51.19 (notas fiscais de vendas para entrega futura) foram confrontadas com as operações com CFOP 59.23 (notas fiscais de remessa por conta e ordem), na sua maioria, não batem. No final, acumulou uma diferença entre totais faturados (14.355.000 toneladas e R\$19.687.000,00) e de remessa (15.692.914 toneladas e R\$21.400.370,22), além de relacionar as notas fiscais de faturamento sem as respectivas remessas totalizando 14.500.000T e R\$ 20.653.500,00 (464, 465, 484, 500, 580, 599, 673, 1100, 1325 e 1463), fls. 1423 / 1437.

Conforme a Portaria nº 445/98, que dispõe sobre os procedimentos na realização de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, o roteiro constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária. A orientação geral é que haja criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento.

No caso em concreto, apuram-se os estoques de mamonas em grão, produto agrícola, sujeito a variações de peso por impurezas e por efeito de umidade, além do efeito do clima seco da Região do semiárido, conforme, inclusive, é a argumentação defensiva. Cabível reiterar que a auditoria de estoques foi manejada em uma cooperativa de produção, cujos produtos se originam de parceiros da agricultura familiar. Em termos tributários, as operações entre cooperados e respectiva cooperativa ocorrem o diferimento do ICMS, nos termos do art. 343, I, RICMS-97 BA. As saídas ocorrem com isenção, quando destinadas à produção de biodiesel, conforme art. 32, RICMS/BA, XXXV.

A primeira diligência foi designada (fls. 1595/1596) a fim de que restasse apurada a real movimentação dos estoques de grãos de mamona; a segregação das quantidades de produtos tributadas regularmente ou aquelas destinadas para a produção de biodiesel, saídas consideradas com isenção de ICMS, nos termos do art. 32, RICMS/BA, XXXV.

O diligente informa a impossibilidade de confrontar o levantamento que fez com aquele arrolado

pelo autuado (fls. 1497/1500), pois o mesmo misturou vendas de semente, grãos de mamona, além das notas fiscais de simples faturamento, sem a comprovação da efetiva entrega, nas notas fiscais de remessa daquelas mercadorias faturadas.

A segunda diligência, essa dirigida ao membro da ASTEC - Assessoria Técnica do CONSEF (fls.1703/1704) foi solicitada, após o questionamento defensivo acerca do estoque inicial admitido na auditoria de estoque e de que não foram consideradas as saídas de devoluções, doações e apenas as notas fiscais relativas às remessas por conta e ordem. Foi pedida a verificação se todas as saídas do autuado estão compreendidas a sistemática de venda para entrega futura; intimar o autuado que faça as provas acerca das suas assertivas e comprovação dos demonstrativos elaborados.

No Parecer da ASTEC 49/2016, o diligente informa que verificou que as saídas do autuado estão na sistemática de vendas para entrega futura, nos termos do art. 411 e 412 do RICMS 97, como observou o preposto fiscal autuante, que desconsiderou no levantamento fiscal as saídas com natureza de operação de faturamento que não tivesse vinculada ou fizesse referência a uma nota fiscal de remessa para entrega futura.

Informa ainda que os documentos apresentados pelo autuado (fls. 1713/1729) não testemunham a favor das suas alegações e são uma repetição daqueles enviados, durante o procedimento fiscal.

Elabora novo demonstrativo confirmando as diferenças encontradas pelo Fisco, em 2009 (fls. 1709/1712); em relação ao exercício de 2010, conferiu e validou os demonstrativos já constantes dos autos, mantendo a omissão dos grãos, conforme demonstrativo de fl. 447.

Diante de tais pressupostos, não se descuida de que na região nordeste do Brasil, sobretudo, na Bahia, a produção de biodiesel da mamona surgiu como uma promissora alternativa, inclusive de renda, para os pequenos produtores da região. Justamente, por isso, as operações entre cooperados e respectiva cooperativa ocorrem com o diferimento do ICMS, nos termos do art. 343, I, RICMS-97 BA, ao estabelecer que *"nas operações relacionadas com cooperativas de produtores, para o momento em que ocorrer a saída subsequente do produto, mesmo beneficiado ou industrializado, exceto se para tal saída também houver previsão de diferimento do imposto ..."*

Sabe-se ainda que, de acordo com a Embrapa (Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária), a produção de mamona pela agricultura familiar para o abastecimento de plantas industriais de biodiesel tem sido uma das principais metas do governo. E os agricultores familiares que participam da cadeia produtiva do biodiesel tiveram à sua disposição uma linha de crédito adicional do PRONAF (Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar) para o cultivo de oleaginosas. Contudo, os bancos somente liberam crédito a quem possuir contrato com garantia de venda à indústria. Sendo possível mesmo depreender que a produção da Cooperativa, ora autuada, seja dirigida aos Biocombustíveis.

Contudo, diante do levantamento da movimentação dos grãos de mamona procedido pela fiscalização e mesmo após a designação de diligência fiscal, em dois momentos processuais, a fim de esclarecer as omissões encontradas envolvendo a comercialização dos produtos, os pontos controversos na lide, optou o autuado por questionar tão apenas que as saídas foram computadas pelo autuante considerando as saídas por remessa em conta e ordem, sendo que as saídas reais são decorrentes das operações de vendas. Concluindo, no exercício de 2009, além do questionamento acerca do estoque inicial, que as suas vendas (devolução e doações) totalizaram 13.225.900 toneladas e a diferença em relação às entradas é de apenas 970.971,00 quilos representa 6,84% do total manipulado, uma perda normal para produtos agrícolas. Em 2010 totalizaram 19.166.760 toneladas e a diferença de 172.078 quilos representa 0,89% do total manipulado, uma perda normal para produtos agrícolas.

O contribuinte autuado e Fiscalização concordaram na apuração das entradas de grãos de mamonas, de sorte que a lide reside apenas na apuração correta das quantidades das saídas. Tendo sido comprovado, nos autos, a comercialização da produção na forma de *"venda a ordem"*

ou para entrega futura" e que os documentos fiscais que embasaram a exigência tributária tomaram por base tais operações, competiria ao sujeito passivo municiar a sua defesa, a partir das notas fiscais de *"simples faturamento"*, nos termos do art. 411, RICMS-97 BA, operações identificadas pelo autuado com CFOP 5119 - venda de mercadorias.

A fiscalização logrou juntar no demonstrativo de fls. 1423/1437 os contratos ou pedidos que garantiam a operação global, consignando as notas fiscais de faturamento e suas respectivas remessas, discriminando o número de cada documento fiscal, a data, código da operação quantidade de grãos em quilos, número do pedido e respectivo valor de cada operação. A Nota Fiscal nº 429 (devolução de Petrobrás), foi considerada regularmente no levantamento fiscal, fl. 234.

Confrontada a totalidade dessas saídas com as entradas de grãos, para a diferença encontrada foi aplicado o preço médio (portaria 445/98) e exigido o correspondente imposto aplicada a alíquota interna.

Nesse caso, competiria ao autuado manejar a sua defesa de forma mais consistente, considerando a legalidade, verdade material e provas materiais, princípios caros ao direito tributário, sobretudo, diante do entendimento fiscal de apenas considerar saídas físicas, nas operações de *"remessa por conta e ordem"*, instituídas por decisão estratégica de negócio do próprio autuado.

Diante da alegação da ausência do estoque inicial, a fiscalização provou ter capturado sua informação no próprio balancete da empresa, em janeiro de 2009 (fl. 67); a alegação de que nem todas as operações foram feitas na modalidade de *"venda a ordem ou para entrega futura"* ou que não existiram notas fiscais de efetiva entrega para as Notas Fiscais de Faturamento nºs 464, 465, 484, 500, 580, 599, 673, 1100, 1325, 1463, além das notas fiscais 1478/1487 (setembro de 2010), deveriam ser comprovada pelo contribuinte, considerando, inclusive, a consignação de contratos ou pedidos vinculados a tais operações, pela fiscalização.

A defesa deveria ser manejada através dos próprios contratos, de dados extraídos da contabilidade, da escrita fiscal, com documentos de controle interno, de forma que o conjunto documental pudesse corroborar as assertivas da impugnação, inclusive, trazer aos autos provas de que a omissão apurada estivesse beneficiada pela isenção prevista no Programa Biodiesel (art. 32, RICMS/BA, XXXV), conforme garante o autuado.

Assim não agiu o autuado. Mesmo após a designação da segunda diligência, á cargo da ASTEC, não apresentou as provas em favor das suas teses e que pudessem fazer face ao levantamento fiscal.

Infração 7 integralmente subsistente.

A última infração trata de descumprimento de obrigação instrumental de apresentar livro fiscal, quando regularmente intimado. Na realidade, o contribuinte é acusado de não escriturar os livros fiscais Registro de Entrada, Registro de Saída, Apuração de ICMS, Registro de Inventário e Termo de Ocorrência, conforme diversos termos de intimação.

O autuado não contesta a falta de escrituração, argui, contudo, que a produção sequencial de intimações não se justifica, tendo em vista que além da comunicação verbal, protocolou processo a comunicação de falta de escrituração dos livros, com as justificativas pedidas pelo próprio autuante (Processo nº 181702/2012-0). Defende que a partir da declaração, não mais caberia à solicitação de algo que já havia a cooperativa se pronunciado não possuir.

Entendo pela aplicação de uma única penalidade, na ordem de R\$ 460,00, nos termos do art. 42, XX, da Lei nº 7.014/96, considerando que o próprio autuado declarou a falta de escrituração dos livros fiscais (em 18/09/2012). A partir de então, ficaram sem efeito as intimações posteriores, em 20/09/12, 25/09/12 e 01/10/12, caracterizada a falta de exibição do livro fiscal, pelo não atendimento do primeiro pedido passível da multa de R\$ 460,00, conforme Artigo 42, XX, "a", Lei nº 7014/96.

Posto isso, o presente processo administrativo fiscal é PROCEDENTE EM PARTE, de acordo com os

valores abaixo:

ITEM	RESULTADO	OBR.PRINCIPAL	MULTA	OBR.ACESSÓRIA
INFRAÇÃO 1	PROCEDENTE	3.717,90	70%	0,00
INFRAÇÃO 2	PROCEDENTE	177.208,00	60%	0,00
INFRAÇÃO 3	PROCEDENTE	15.744,86	60%	0,00
INFRAÇÃO 4	IMPROCEDENTE	0,00	-----	0,00
INFRAÇÃO 5	IMPROCEDENTE	0,00	-----	0,00
INFRAÇÃO 6	PROCED.PARTE	0,00	-----	50,00
INFRAÇÃO 7	PROCEDENTE	3.951.408,01	70/100%	0,00
INFRAÇÃO 8	PROCED.PARTE	0,00	-----	460,00
Total		4.148.078,77		510,00

É o voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206898.0232/12-0**, lavrado contra **COOPERATIVA DE PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DA AGRICULTURA FAMILIAR DO ESTADO DA BAHIA (COOPAF)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$4.148.078,77**, acrescido das multas de 60% sobre R\$192.952,86, 70% sobre R\$2.431.968,46 e 100% sobre R\$1.523.157,45, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “e” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$510,00**, previstas nos incisos XX, “a” e XXII, do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 9.837/05.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de abril de 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR