

PROCESSO - A. I. N° 206898.0232/12-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e COOPERATIVA DE PRODUÇÃO E
COMERCIALIZAÇÃO DA AGRICULTURA FAMILIAR DO ESTADO DA BAHIA
(COOPAF)
RECORRIDAS - COOPERATIVA DE PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DA AGRICULTURA
FAMILIAR DO ESTADO DA BAHIA (COOPAF) e FAZENDA PÚBLICA
ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0063-01/17
ORIGEM - INFAZ IRECÊ
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 18/04/2019

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F N° 0074-12/19

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. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interposto em face da Decisão primária que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epigrafe 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.

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a 1ª JJE, decidiu, por unanimidade, pela Procedência Parcial do Auto de Infração com fundamento no voto condutor, abaixo transcrito.

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 inocorrência 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 vigeu 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, à 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

O Sujeito Passivo, por seu Patrono, interpõe Recurso Voluntário, às fls. 1779/1780, de plano, dizendo que a Autuada recebeu notificações em gestões anteriores, sendo que aqueles gestores, de forma negligente, deixaram de cumpri-las.

E que, posteriormente, a nova gestão tentou resolver tal situação, entretanto, o valor da dívida tornou-se impagável.

Aduz que após esse julgamento a Autuada ainda se vê imersa em débitos de valor exorbitantes, resultante da má gestão vigente à época da lavratura do Auto de Infração.

Ante o exposto, em que pese reconhecer que nada há de irregular no Auto de Infração, com a *Máxima Vênia*, requer a responsabilização dos Gestores à época, bem como, caso essa Câmara entenda necessário, a juntada da documentação comprobatória da prática de tais atos fraudulentos, requer prazo razoável para juntar os documentos que essa Câmara entender necessários.

Ao final pede:

- a) *A inclusão dos Gestores já qualificados à época da lavratura do auto de infração, para que responda nos termos do estatuto social da entidade;*
- b) *Seja Provido o presente recurso.*

VOTO

Trata o presente de Recurso de Ofício, este tendo em vista o disposto no artigo 169, I, “a”, “1”, do RPAF/BA., e de Recurso Voluntário, tempestivo, interposto pelo Contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração

O Recurso de Ofício decorre da desoneração das seguintes infrações:

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%.

Em relação à infração 4 verifica-se que decorreu de 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 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

Em relação à 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 de alíquotas. Infração 05 improcedente.

E, por fim, quanto à 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 inocorrência 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 vigeu 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.

Assim, Vejo que a desoneração do Contribuinte, relativa às ditas infrações, derivou de acertada revisão efetuada pelo Julgador da decisão de piso.

Portando, tendo em vista que coaduno com esse entendimento, considero que não cabe reparo à Decisão ora recorrida.

Nesses termos, VOTO pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso interposto pelo Contribuinte, que tem como fulcro a apreciação das razões de insurgência em face da decisão de primeiro grau que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe lavra em 07/11/2012, reduzindo o lançamento inicial do crédito tributário, correspondendo ao ICMS para o montante de R\$4.148.078,77 e da multa por descumprimento de obrigação acessória⁷⁷, mantendo ao sujeito passivo a exigência fiscal relativa ao 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 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%.

Esta julgada Parcialmente Procedente, aplicando a Multa por descumprimento de Obrigação Acessória no valor de R\$ 50,00.

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 presente Recurso cinge-se a apontar que houvera negligência por parte dos anteriores Gestores da Cooperativa, que não atenderam as notificações sobre o resultado do Julgamento em comento e que a nova gestão tentou resolver tal situação, entretanto, o valor da dívida tornou-se impagável.

Reconhece também a Procedência das imputações remanescentes ao Julgamento ora recorrido, e requer a responsabilização dos Gestores à época da prática de tais atos fraudulentos.

Pelo exposto, considerando que a própria Recorrente reconhece a Procedência do Auto de Infração em lide, devo também considerar que não cabe reparo à Decisão ora recorrida.

Assim, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter em sua inteireza a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o presente Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** 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 recorrente 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de março de 2019.

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS