

**PROCESSO** - A. I. Nº 269189.1812/13-2  
**RECORRENTE** - COOPERCAS - COOPERATIVA DE PRODUTORES DE COMMODITIES AGRÍCOLAS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0224-03/14  
**ORIGEM** - INFAZ BARREIRAS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 21/08/2019

## 1ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0170-11/19

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS COM SAÍDAS SUBSEQUENTES BENEFICIADAS COM ISENÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A manutenção do crédito fiscal de insumos agropecuários, isentos nas saídas internas, só alcança os estabelecimentos agropecuários ou industriais, relativos aos seus insumos produtivos, condições que não se enquadra o estabelecimento autuado, por se tratar de uma cooperativa agrícola, inexistindo previsão legal para a utilização do referido crédito fiscal. Infração subsistente. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ESCRITURAÇÃO DE CRÉDITO FORA DO PERÍODO EM QUE SE CONFIGUROU O DIREITO À SUA UTILIZAÇÃO. A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte no próprio mês ou no mês subsequente em que se verificar a entrada da mercadoria ou o direito à utilização do crédito e a escrituração do crédito fora do prazo estabelecido na legislação dependerá de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte, o que não ficou comprovado nos autos. Mantida a exigência fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 18/12/2013, o qual refere-se à exigência de R\$919.763,23 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes infrações:

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

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

Após a devida instrução processual, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência, por unanimidade, pelos seguintes argumentos abaixo colacionados:

### VOTO

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

*O defendente alegou que faz jus ao creditamento com base na legislação vigente. Informou que é uma Cooperativa de produtores rurais, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais são, dentre outros, a aquisição e revenda, a preço de custo, dos insumos agropecuários utilizados nas lavouras/plantações de seus produtores/associados, bem como a comercialização dos produtos agrícolas por eles produzidos. Disse que as cooperativas de produtores rurais, a exemplo da autuada, funcionam geralmente como fornecedoras de insumos, bens e serviços aos produtores. Seu âmbito de ação é na interface entre a agricultura e a indústria, tanto a indústria de insumos ou bens para a agricultura como a indústria que compra a oferta agrícola para o seu processamento e distribuição.*

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

*Conforme estabelece o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*Por outro lado, o § 3º, inciso II, deste mesmo artigo veda a utilização do crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços destinadas à comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.*

*No § 6º, inciso I, do referido dispositivo legal está previsto que as operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a produtos agropecuários.*

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

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

**Art. 104.** Não se exige o estorno do crédito fiscal relativo:

...

**VI** - às entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção de que cuida o art. 20, bem como às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos (Conv. 100/97);

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

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

...

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

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

**b)** o benefício fiscal não se aplica no caso de operação que não preencha os requisitos estabelecidos ou que dê ao produto destinação diversa da prevista como condição para gozo do benefício, caso em que o pagamento do imposto caberá ao contribuinte em cujo estabelecimento se verificar a saída;

**c)** a manutenção de crédito somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos;

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

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

*Entretanto, o § 7º, inciso I deste mesmo artigo, vigente até 30/03/2010, previa que as operações tributadas*

*posteriores às saídas de que trata o § 4º dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas, sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa produtos agropecuários.*

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

*Observo que a situação de que trata o presente lançamento se refere a operação de aquisição pelo estabelecimento autuado, e de acordo com as informações prestadas nas razões de defesa e informações cadastrais nesta SEFAZ, trata-se de uma Cooperativa de produtores rurais, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais são, dentre outros, a aquisição e revenda, a preço de custo, dos insumos agropecuários utilizados nas lavouras/plantações de seus produtores/associados, bem como a comercialização dos produtos agrícolas por eles produzidos.*

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

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

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

*Vale salientar que o entendimento constante neste voto também foi apresentado pela DITRI, através do Parecer nº 11598/2014, em resposta à consulta sobre a mesma matéria à COPALEM COOPERATIVA DE PRODUTORES RURAIS DE LUÍS EDUARDO MAGALHÃES, na qual concluiu que: “Da análise da exigência supra, verifica-se que a regra de manutenção de crédito somente se aplica às entradas em estabelecimento agropecuário dos insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97. Para poder usufruir a regra de manutenção de crédito é necessário que o adquirente, contribuinte baiano, realize a atividade de produção agrícola [...]*

*Portanto, em função da atividade que exerce, a Consulente não poderá utilizar o benefício da manutenção de crédito nas aquisições tributadas de mercadorias listadas no Convênio ICMS 100/97, pelo fato de exercer atividade de apoio à produção, não exercendo qualquer atividade de produção agrícola.”*

*Outro aspecto relevante é quanto ao § 7º do art. 29, da Lei nº 7.014/96, que foi revogado pela Lei nº 11.899, de 30/03/2010, efeitos a partir de 31/03/2010. O referido dispositivo previa que as operações tributadas posteriores às saídas de que trata o § 4º dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas, sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa produtos agropecuários. Como a presente autuação se refere aos créditos fiscais apurados a partir de maio de 2010, está configurado mais um motivo para se considerar indevidos os créditos fiscais objeto do presente lançamento.*

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

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

*Pelo que consta nos autos, concluo pela subsistência deste item da autuação, por entender que a manutenção do crédito fiscal de insumos agropecuários, isentos nas saídas internas, só alcança os estabelecimentos agropecuários ou industriais, relativos aos seus insumos produtivos, condições que não se enquadra o estabelecimento autuado, por se tratar de uma cooperativa agrícola, inexistindo previsão legal para a utilização do referido crédito fiscal.*

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

novembro de 2010 e agosto de 2013.

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

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

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

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, objetivando a reapreciação da decisão de piso, com base nos fundamentos abaixo:

Inicialmente informa a tempestividade e tece um breve relato dos fatos.

No mérito, informa a recorrente que é uma Cooperativa de produtores rurais, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais são, dentre outros, a aquisição e revenda, a preço de custo, dos insumos agropecuários utilizados nas lavouras/plantações de seus produtores/associados, bem como a comercialização dos produtos agrícolas por eles produzidos.

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

Explica que as cooperativas de produtores rurais, a exemplo da autuada, funcionam geralmente como fornecedoras de insumos, bens e serviços aos produtores. Seu âmbito de ação é na interface entre a agricultura e a indústria, tanto a indústria de insumos ou bens para a agricultura como a indústria que compra a oferta agrícola para o seu processamento e distribuição.

Cita a Lei nº 5.764/71, a qual define os traços da sociedade cooperativa e conclui que a cooperativa agropecuária representa uma verdadeira extensão das áreas e atividades rurais de seus cooperados, produtores rurais. Isto porque, o exercício da atividade da Cooperativa só tem sentido, se promover a atividade do cooperado, tanto no recebimento de produto agrícola para venda, como na busca de melhores condições de produção, aquisição em escala de insumos para obter redução de custos e aumentar a competitividades. O estatuto da Recorrente traduz este espírito associativista.

Assevera que a aquisição de insumos agropecuários não visa lucro, e que a cada pedido de um cooperado por insumos, o valor da aquisição pela Cooperativa é o mesmo repassado ao cooperado.

Cita a Lei Federal nº 8.171/1991 que regula a política nacional agrícola, envolvendo a agropecuária, e trata do cooperativismo como inserido e de suma importância para a produção agropecuária. Assim, entende ser evidente, portanto, que até pela inclusão da Cooperativa nesta política nacional, tem-se que a Cooperativa é caracterizada como um estabelecimento agropecuário, com base nos dispositivos abaixo transcritos:

*Art. 4º As ações e instrumentos de política agrícola referem-se a:*

*VIII - associativismo e cooperativismo;*

*Art. 45. O Poder Público apoiará e estimulará os produtores rurais a se organizarem nas suas diferentes formas de associações, cooperativas, sindicatos, condomínios e outras, através de:*

- I - inclusão, nos currículos de 1º e 2º graus, de matérias voltadas para o associativismo e cooperativismo;*
- II - promoção de atividades relativas à motivação, organização, legislação e educação associativista e cooperativista para o público do meio rural;*
- III - promoção das diversas formas de associativismo como alternativa e opção para ampliar a oferta de emprego e de integração do trabalhador rural com o trabalhador urbano;*
- IV - integração entre os segmentos cooperativistas de produção, consumo, comercialização, crédito e de trabalho;*
- V - a implantação de agroindústrias.*

Cita também o Estatuto da Terra, o qual promove o sistema agropecuário com formação de associação, inclusive cooperativa, por meio de imposição de diretrizes ao Poder Público para incentivar, e não desestimular como tem-se visto com as ações do Fisco baiano.

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

Explica que a atividade de comercialização da produção depende do fornecimento do produto agrícola, pelos cooperados, conforme disciplina o art. 3º da Lei nº 5.764/71, que rege as cooperativas, ato este que busca a consecução de um dos objetivos sociais da Autuada, qual seja, a comercialização dos produtos de seus cooperados, assumindo, portanto, a natureza jurídica de ato cooperativo, de acordo com o art. 79 da Lei das Sociedades Cooperativas, como já reconhecido por este CONSEF nos Acórdãos CJP nº 0322-12/08 e CJP nº 0376-12/08, já que a remuneração efetivamente recebida pelo associado é aquela auferida quando da venda pela cooperativa.

Ademais, informa que quando comercializa insumos agrícolas, age como verdadeiro comerciante, tendo em vista que pode, inclusive, fornecer tais produtos para não-associados, conforme lhe autoriza o art. 86 da Lei nº 5.764/71, assumindo características de um ato não-cooperativo.

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

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

Quanto ao direito ao crédito do ICMS destacado nas operações de aquisição de insumos agrícolas em outras unidades da Federação, traz o princípio da isonomia tributária, matéria já reconhecida por esse CONSEF.

Tece as devidas considerações sobre a Não Cumulatividade do ICMS, concluindo que as únicas hipóteses em que se vedará a utilização do crédito fiscal de ICMS serão quando a operação anterior gozar dos benefícios de isenção ou não-incidência.

E que tal registro se faz importante, pois o cerne da autuação é a utilização indevida do crédito de ICMS, que, como adiante se constatará, foram utilizados legítima e legalmente pela Autuada.

Assim, a Cooperativa compra os insumos que serão utilizados por seus associados (produtores rurais), os adquirindo em seu próprio nome, escriturando, para tanto, a respectiva operação em

seus livros fiscais, atividade esta equiparada a de um comerciante. O adquirente, na hipótese, é a cooperativa autuada, que arca com o custo da operação, nele incluído o valor devido e recolhido a título de ICMS pelo estabelecimento vendedor situado em outra unidade da federação. Posteriormente, o insumo adquirido é revendido para cada produtor rural, de acordo com suas necessidades e quantidades, sem, contudo, auferir lucro, já que se trata de uma sociedade cooperativa, EXTENSÃO DOS SEUS ASSOCIADOS.

Pontua que Como exceção a tal regra, o §3º, do art. 20, da Lei Complementar nº 87/1996 veda o crédito fiscal relativo à operação de entrada, que será destinada à comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou for isenta.

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

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

Apresenta a Lei nº 7.014/1996 que regula o ICMS no Estado da Bahia e trouxe em seus arts. 28 e 29 a mesma redação do art. 20 da Lei Complementar nº 87/1996. Todavia, o Estado da Bahia achou por bem revogar o §7º, do art. 29 da Lei nº 7.014/1996 através da Lei nº 11.899/2010, de 31/03/2010, o que ao que tudo indica, acabou por induzir em erro o Autuante que não observou que não era a Lei Estadual que assegura o direito da Autuada aproveitar o crédito fiscal, mas sim a Lei Complementar nº 87/1996 que se encontra em pleno vigor.

Salienta que o acórdão recorrido acompanhou a tese sustentada acima, entretanto, entendeu de forma equivocada, que o RICMS/2012 restringiu tal aproveitamento do crédito a estabelecimentos agropecuários produtores.

Menciona que o RICMS/1997, aprovado pelo Decreto nº 6.284/1997 previa expressamente o direito ao aproveitamento do Crédito Fiscal em seu art. 93, §13, trazendo a mesma redação da LC nº 87/1996.

Assevera que o próprio acórdão recorrido reconhece que o art. 37 da Lei nº 7.014/96 consigna que as isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto somente serão concedidos ou revogados conforme as disposições das leis complementares que tratem dessas matérias, observado o disposto no §6º do art. 150 e no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Em seu § 2º diz que o regulamento indicará as isenções, incentivos e benefícios vigentes, fazendo referência ao convênio que os instituiu.

Ademais, traz que, por ser matéria reservada à Lei Complementar, jamais o Decreto Estadual poderia limitar o aproveitamento de tais créditos, exclusivamente, a estabelecimentos agropecuários produtores, como com o disposto no art. 104, VI, do RICMS/97, a partir de 01/05/10, e no art. 264, XVIII, “c” e “d”, do RICMS/12.

E mais. Esta limitação ao direito de se creditar das saídas isentas viola o poder regulamentar estabelecido no art. 99 do CTN, conforme entendimento jurisprudencial consolidado.

Frisa que ao apreciar tal possibilidade de utilização de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de insumos agropecuários, este CONSEF nos Acórdãos nºs 0291-12/11 e 0274-11/11 assim reconheceu a legalidade do procedimento adotado por cooperativas que realizam operações idênticas à Autuada/Recorrente por falta expressa previsão no RICMS/1997, já que em atividade de comércio. E, em sendo assim, não há qualquer dúvida da existência do direito da Autuada/Recorrente se creditar do ICMS decorrente das operações de aquisições interestaduais de insumos agropecuários, já que as operações subseqüentes por ela implementadas, posteriores às

saídas isentas, são tributadas, em especial as saídas/vendas da produção de seus associados.

Ademais, aduz que, aliado aos argumentos acima expostos que obrigam o Estado da Bahia a reconhecer a legitimidade do aproveitamento dos créditos de ICMS na aquisição de insumos, por expressa no art. 20, §6º, da Lei Complementar 87/1996, a autuação se baseia em equivocado entendimento do agente autuante acerca do conceito de estabelecimento agropecuário e da cooperativa agropecuária ou agrícola, como é o caso da Autuada/Recorrente, tese essa acolhida pelo Acórdão recorrido.

Cita o art. 264, inciso XVIII, alínea “d”, do RICMS/2012, o qual admite a manutenção do crédito nas entradas dos insumos relacionados no Convênio 100/97, desde que realizada por estabelecimentos agropecuários.

Analisa o conceito de estabelecimento agropecuário sob a luz do IBGE, com o dicionário Aurélio, o Código Civil, concluindo que estabelecimento agropecuário é toda unidade de produção dedicada, total ou parcialmente, a atividades agropecuárias, subordinadas a uma única administração (do produtor ou de um administrador), independentemente de tamanho, forma jurídica, situação (urbana ou rural) ou finalidade da produção (subsistência ou mercado).

Assim, a recorrente é uma Cooperativa de produtores rurais cujos objetivos sociais são, dentre outros, a aquisição e revenda, a preço de custo, dos insumos agropecuários utilizados nas lavouras/plantações de seus produtores/associados, bem como a comercialização dos produtos agrícolas por eles produzidos, agindo em nome deles, imperioso reconhecer que a Autuada pratica atos inerentes à atividade dos empresários rurais a ela associado, sendo considerada, portanto, um estabelecimento agropecuário.

Logo, não há óbice legal para o creditamento dos insumos, pois o art. 310, inciso II do RICMS vigente, é uma norma genérica, que deixa de ser aplicada por haver norma específica para a questão dos insumos agropecuários. E “in casu” deve ser aplicada o art. 264, inciso XVIII do RICMS vigente, por ser a norma específica quando se trata de insumos agropecuários.

Salienta que o próprio Convênio 100/97 autoriza ao Estado a não exigir a anulação do crédito de ICMS referente a mercadorias isentas ou não tributadas.

*“Cláusula quinta - Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a:*

*I - não exigir a anulação do crédito prevista nos incisos I e II do artigo 21 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996;”*

Traduz, assim, que o benefício fiscal alcança todas as operações de circulação dos insumos, desde a sua produção até a destinação final.

E explica que, em sendo assim, não há qualquer limitação no Regulamento para que o gozo do benefício seja limitado ao produtor, ao intermediário (compra e venda) e ao destinatário final. Havendo isenção nas saídas interna, haverá direito à manutenção do crédito dos insumos agropecuários.

Na letra “b” resta atendido uma vez que todos os insumos adquiridos são repassados aos Cooperados para utilização na produção agropecuária, não há, portanto, destinação dos insumos para fins diversos que a agropecuária.

A restrição da letra “c” é específica para estabelecimento industrial, pois não se aplica a estabelecimento agropecuário.

Na letra “d” resta atendida, pois a Cooperativa é um estabelecimento agropecuário, deixando claramente evidenciada a possibilidade da manutenção dos créditos.

Cita a PORTARIA CAT Nº 153, DE 09.11.2011, DA SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, ao estabelecer o Sistema Gerenciador de Crédito de Produtor Rural e de Cooperativa de Produtores Rurais - Sistema e-CredRural, o qual tem a cooperativa como estabelecimento de produção rural, em outras palavras, estabelecimento agropecuário.

Assim, entende a recorrente que restringir o alcance do conceito de estabelecimento agropecuário, como se fosse sinônimo de produtor rural, por exemplo, seria resumir o benefício ao destinatário final do insumo e contrariar a letra “a” do dispositivo (o benefício fiscal de que cuida este inciso alcançará toda a etapa de circulação da mercadoria, desde a sua produção até a destinação final).

Frisa que a cooperativa agropecuária representa uma verdadeira extensão das áreas e atividades rurais de seus cooperados, produtores rurais. Isto porque, o exercício da atividade da Cooperativa só tem sentido, se promover a atividade do cooperado, tanto no recebimento de produto agrícola para venda, como na busca de melhores condições de produção, aquisição em escala de insumos para obter redução de custos e aumentar a competitividades.

Ademais, salienta que, diferentemente do que consta no acórdão recorrido, a própria SEFAZ não pacificou o entendimento acerca do conceito de estabelecimento agropecuário, uma vez que, apesar de citar o Parecer nº 11598/2014 elaborado pela DITRI, este mesmo órgão, ao apreciar a Consulta nº 05783720141, formulada por Cooperativa idêntica à Recorrente assim entendeu acerca do conceito de estabelecimento agropecuário no Parecer nº 7480/2014:

[...]

2. Para efeito do art. 264, inciso XVIII do RICMS/BA o que são estabelecimentos agropecuários **RESPOSTA - A Comissão Nacional de Classificação - CONCLA ao estabelecer os Códigos Nacionais de Atividades Econômicas - CNAE - SUBCLASSES 2.0, na Seção A, que trata da AGRICULTURA, PECUÁRIA, PRODUÇÃO FLORESTAL, PESCA E AQUICULTURA, Divisão 01 que dispõe das atividades de AGRICULTURA, PECUÁRIA E SERVIÇOS RELACIONADOS, relaciona as atividades que são relacionadas à Agricultura e Pecuária, a dizer “ Produção de lavouras temporárias; “ Horticultura e floricultura; “ Produção de lavouras permanentes; “ Produção de sementes e mudas certificadas; “ Pecuária; “ Atividades de apoio à agricultura e à pecuária; atividades de pós-colheita; e “ Caça e serviços relacionados Conforme dados constantes no INC já acima transcritos, a Consulente exerce “atividades de apoio à agricultura não especificadas anteriormente - 161099”, que é uma das atividades listadas pelo CONCLA como de AGRICULTURA, PECUÁRIA E SERVIÇOS RELACIONADOS. Portanto, em função da atividade que exerce, a Consulente é considerada estabelecimento agropecuário. [...]**

Informa a recorrente que o presente Auto de Infração analisou operação idêntica apreciada por esse CONSEF nos Acórdãos CJF Nº 0274-11/11 e CJF Nº 0291-12/11. Como este órgão julgador considerou válidos os créditos aproveitados, os mesmos agentes atuantes da SEFAZ Barreiras fizeram verdadeira força tarefa para lavrar os mesmos autos, agora com nova fundamentação, para do mesmo modo, afastar o aproveitamento dos créditos fiscais decorrentes de aquisições de insumos destinados à produção agrícola de algodão e outras culturas, conforme legislação do PROALBA – Lei nº 7.932/01 e Decreto nº 8.064/01.

Assim, ao apreciar Auto de Infração idêntico ao presente e reconhecendo que se tratava da mesma operação já analisada nos Acórdãos CJF Nº 0274-11/11 e CJF Nº 0291-12/11, este CONSEF considerou insubsistente a Infração, julgando IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

Deste modo, assevera que restou demonstrada a insubsistência/improcedência da autuação, já que o aproveitamento do crédito fiscal pela Autuada/Recorrente é previsto pelo no art. 20, §6º, da Lei Complementar nº 87/1996, RICMS/1997 e RICMS/2012 não existindo qualquer vedação pelo RICMS/1997, inclusive após a aprovação da Lei nº 11.899/2010, sendo e legalidade de tal aproveitamento sido reconhecida por este CONSEF/BA em diversos julgamentos.

Quanto a infração 2, informa que o acórdão recorrido fundamentou a manutenção da infração 2 sob argumento de que a autuada/recorrente não comprovou a origem do lançamento “outros créditos”.

Salienta a recorrente que, em que pese o equívoco da autuante, já que efetivamente comprovado a origem dos aludidos créditos, os quais são oriundos de aquisição de insumos e/ou aquisição de crédito presumido pelo PROALBA, forçoso reconhecer que o fato de não terem sido aproveitados desconstitui por completo a infração.

Ademais, informa que a acusação foi de escrituração extemporânea dos créditos, não sua



utilização indevida, sendo o caso, portanto, de aplicação de somente uma sanção por descumprimento de obrigação acessória, já que não importou em falta de recolhimento de qualquer imposto devido.

Por fim, requer o Provimento do Recurso Voluntário.

Em Parecer, a PGE/PROFIS entendeu pelo Improvimento do Recurso Voluntário, eis que considera ausentes os argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão ora recorrido. Que a tese defensiva de equiparação a condição de comerciante apartando a atividade de compra de insumos desenvolvida pela cooperativa das operações de vendas processadas em nome dos produtores a ela associados não prevalece em decorrência da regra esposada no art. 343, inciso I do RICMS/BA.

Ademais, diz a i. Procuradora que, nos termos do mencionado dispositivo, a atividade de venda da produção agropecuária por cooperativa se encontra inserida no regime de diferimento, ou seja, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto do produtor é transferida a cooperativa.

No caso em tela, afirma que a atividade de aquisição de insumos pelo substituto tributário, ou seja, pela cooperativa COOPERCAS, incidirá a sistemática de apuração do imposto prevista no PROALBA, em relação as aquisições destinadas a cultura do algodão, porquanto a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido pelo produtor, nas saídas sujeitas à incidência do ICMS é transferida à cooperativa em face do regime de diferimento, aplicável às operações de vendas de produção agropecuária pelas cooperativas.

Assevera, inclusive, que a cooperativa, no regime tributário do ICMS, é sujeito passivo autônomo em relação às obrigações tributárias dos produtores que comercializam sua produção através dessa entidade associativa. Entretanto, no campo tributário, quando efetua operação de aquisição essa atividade não se enquadra na condição legal de estabelecimento agropecuário ou industrial, e por via de consequência não se enquadra nas situações previstas nos arts. 104, IV do RICMS/97 e 264, XIII do RICMS/12. Insta pontuar que, no julgamento referido pelo recorrente, a alegação defensiva fora acolhida em relação a um contribuinte amparado por benefício fiscal do PROALBA, sendo também observado o Regulamento do referido benefício.

Quanto ao argumento de que o crédito foi acumulado e não utilizado, entende a Procuradora que não restou comprovado de forma inequívoca que o autuado apesar de ter apropriado na sua conta corrente fiscal créditos de ICMS não permitidos pela Legislação do imposto, dispunha de saldo credor em valor superior ao que foi exigido, durante todo o período fiscalizado.

A recorrente apresentou memoriais (fls. 589/600) repisando as alegações de defesa expostas no Recurso Voluntário, trazendo decisão de Mandado de Segurança Preventivo, de Cooperativa similar, na qual a magistrada Dra. Maria Verônica Moreira Ramiro concedeu parcialmente a segurança, reconhecendo o direito da impetrante de efetivar a manutenção e utilização dos créditos de ICMS referentes às aquisições de insumos e produtos agropecuários que tenham as saídas internas tratadas com isenção, nos termos do art. 20, §6º, I da LC 87/96 e do art. 264, XVIII do RICMS/BA, garantindo-lhe, ainda, o aproveitamento dos seus créditos de ICMS, obtidos a partir do ajuizamento da presente ação mandamental, resguardado o período pretérito para discussão em demanda própria, como aduzido, com o que se afasta os efeitos do parecer final exarado no processo administrativo de Consulta nº 057837/2014-1.

O recorrente, junto às fls. 620/634, juntou parecer emitido pela Procuradoria de Justiça do Estado da Bahia, o qual atua como *custus legis*, nos autos do MS 0538466-03.2014.8.05.0001, o qual reconhece que o crédito do ICMS em hipótese semelhante ao ora apreciado. No mesmo sentido, junta decisão do STJ ao julgar o agravo em Recurso Especial 960.758-RS anexo.

As fls. 637/676, a recorrente Junta seu Balanço Patrimonial.

Em Sessão de Julgamento realizada em 31 de janeiro de 2018, esta 1ª CJF decidiu converter o feito em diligência a PGE/PROFIS para parecer opinativo, ressaltando a existência de parecer deste

órgão sobre a matéria em apreço.

A recorrente juntou decisões, a primeira delas referente ao acórdão da Primeira Câmara Cível do TJBA, nos autos da Apelação interposta no MS acima citado e, a segunda, a medida liminar concedida nos autos da Ação Anulatória, pela 3ª Vara de Fazenda Pública desta Comarca.

Pontua que as referidas decisões reconhecem o crédito de ICMS, em hipótese semelhante ao ora apreciado,

Em Parecer Opinativo da lavra do i. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, a PGE/PROFIS, mantém o Improvimento do Recurso Voluntário, por entender que, da análise das provas colacionadas aos autos, não resta dúvida, escorado no art. 20 da LC 87/96, que a manutenção de crédito prevista na norma enunciada, só se aplica aos produtos utilizados como insumos por estabelecimento agrícola ou industrial, ou seja, cooperativas de produção. O crédito só alcança aquele que usar determinados produtos para produção de novos produtos derivados do cultivo da agricultura, seja em larga escala, seja em pequena escala.

Cita que, conforme Estatuto Social da recorrente, acostado a fl. 78/79, em nenhum dos objetivos da Cooperativa está albergado a produção, como impõe a norma de exceção em destaque.

Assim, o inciso I do §3º é duma clareza explícita sobre a impossibilidade do creditamento, quando não se tratar duma saída de produto resultante duma produção agrícola.

Assim, reitera os fundamentos do parecer sobre o tema proferido no bojo do Processo 278906.0301-13/6, devidamente chancelado pelo Procurador-chefe da PGE/PROFIS.

Quanto a decisão judicial, diz que, em que pese sirva como possível tendência para deslinde da questão, a mesma não possui o caráter vinculante, não se prestando dessa forma como elemento definidor de outras demandas sobre o tema.

## **VOTO VENCIDO**

A questão que se apresenta na infração 1 deste Auto de Infração é a seguinte: a legislação assegura o direito de utilização do crédito fiscal do ICMS relativo à aquisição de insumos adquiridos por estabelecimentos agropecuários, entendendo o contribuinte, na condição de cooperativa, preencher esse requisito, enquanto que a fiscalização acusa que o direito ao crédito fiscal só é assegurado pela entrada dos insumos nos estabelecimentos agropecuários, sendo indevida a tomada do crédito fiscal do imposto pela cooperativa.

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

Pois bem.

De início, informo que merece guarida as alegações trazidas pela Recorrente em todos os seus termos, uma vez que a própria Lei e o Judiciário (TJBA e STJ) salvaguardam o direito ao devido creditamento de tais operações.

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

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

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

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

*XVIII - as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, exceto os previstos nos incisos LIII e LIV do caput do art. 268 deste Decreto, observadas as seguintes disposições:*

- a) o benefício fiscal de que cuida este inciso alcançará toda a etapa de circulação da mercadoria, desde a sua produção até a destinação final;*
- b) o benefício fiscal não se aplica no caso de operação que não preencha os requisitos estabelecidos ou que dê ao produto destinação diversa da prevista como condição para gozo do benefício, caso em que o pagamento do imposto caberá ao contribuinte em cujo estabelecimento se verificar a saída;*
- c) a manutenção de crédito somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos; (grifo nosso).*
- d) revogada.*

***Redação originária, efeitos até 31/05/16:***

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

Resta claro, pelo que se observa, que tais atos normativos não limitam o direito ao crédito a estabelecimento agropecuário produtor. Ao revés, a legislação assevera a manutenção dos créditos nas entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção de que cuida este inciso.

Em Mandado de Segurança Preventivo, ajuizado pela COPALEM – Cooperativa de Produtores Rurais de Luís Eduardo Magalhães, o qual versa sobre a mesma matéria aqui discutida (Processo nº 0538466-03.2014.8.05.0001), a Juíza de Direito, Dra. Maria Verônica Moreira Ramiro, entendeu que: *tanto a Lei Complementar quanto o Regulamento do ICMS admitem que as operações tributadas, posteriores a saídas com produtos agropecuários, garantem aos estabelecimentos que as praticar, direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas, não fazendo ambos os diplomas legais qualquer especificação quanto ao tipo de estabelecimento agrícola – se de produção ou de apoio, por exemplo, como quer fazer crer o Fisco Baiano, criando espécie normativa tácita de compensação de ICMS, sem correspondência na Lei Complementar 87/96.*

Deste modo, incontestado que o tipo de estabelecimento ao qual se enquadram as Cooperativas, se de produção ou de comercialização, não é requisito para a fruição do benefício em questão.

Ademais, insta ressaltar que, por se tratar de benefício, a interpretação do dispositivo deve ser literal, conforme determina o art. 111 do CTN, não cabendo a análise interpretativa proposta pelo Estado sobre o tipo de estabelecimento a ser contemplado.

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

Este, inclusive, foi o fundamento basilar da Improcedência do Acórdão da 3ª JF Nº 0190-03/14, o qual trata de matéria idêntica. Aproveito o ensejo e cito trecho do voto proferido pelo i. Conselheiro José Franklin Fontes Reis, o qual afirma o que segue:

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

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

O STJ tem firmado o entendimento também nesta mesma linha de raciocínio. É o que se vê do Resp. 897.513/RS citado no Mandado de Segurança trazido pelo contribuinte, junto às fls. 598/600.

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

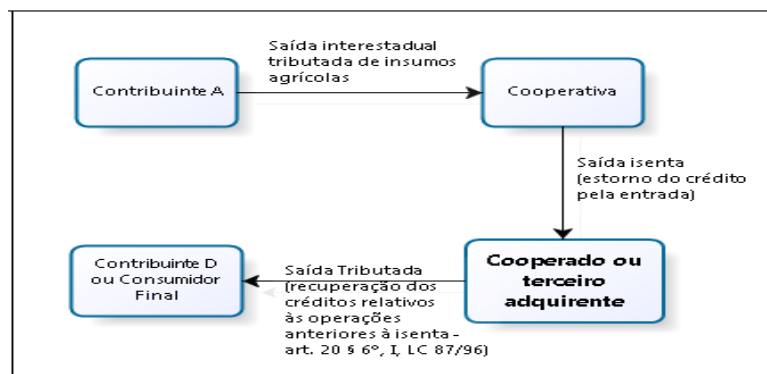
Ultrapassando tais considerações, no pertinente ao enquadramento das cooperativas agropecuárias como estabelecimento agropecuário de produção ou de consumo, passo a análise deste ponto.

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

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

A PGE/PROFIS, em Parecer exarado pelo i. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior no Auto de Infração nº 278906.0301/13-6, afirma que seria descabida a tese aventada pelo contribuinte, uma vez que as cooperativas agrícolas não processam exploração agropecuária nem funcionam como cooperativa de produção, mas sim de comércio.

Em despacho proferido pela Procuradora Assistente Dra. Rosana Maciel naquele processo, esta acolheu o Parecer supramencionado, tecendo ainda considerações sobre o tema. Assim, apresentou gráfico de como seria o processo das saídas realizadas pela recorrente, o qual comprovaria a descaracterização das cooperativas como estabelecimento agropecuário. Vejamos:



Ocorre que, conforme as explicações realizadas pelos Patronos da recorrente, houve um equívoco no gráfico apresentado, uma vez que o cooperado não dá saída tributada ao contribuinte “D” ou consumidor final.

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

Por ser uma questão comum a este processo, trago a análise de processo similar, eis que tais ponderações só confirmam a defesa do contribuinte: as operações dão ensejo ao creditamento por parte das cooperativas, que funciona como uma *longa manus* dos seus associados.

No pertinente a infração 2, a qual trata de escrituração de crédito fiscal fora do período em que se

verificou a entrada da mercadoria, ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização do crédito, nos meses de novembro de 2010 e agosto de 2013, a Junta de Julgamento Fiscal manteve a autuação por falta de provas em contrário por parte do contribuinte.

Alegou o julgador de piso que o recorrente:

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

A recorrente reconheceu o equívoco e afirmou que os créditos são oriundos de aquisição de insumos e/ou aquisição de crédito presumido pelo PROALBA, o que foi efetivamente comprovado.

Neste ponto, concordo com a autuação, eis que as afirmativas trazidas não estavam abarcadas de elementos comprobatórios que comprovassem o alegado. Ademais, o RPAF/99, em seu art. 143 assevera que: *A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.*

Assim, por tudo quanto exposto, e por todas as razões apresentadas, entendo pela Improcedência Parcial da autuação, fazendo a recorrente jus à manutenção dos créditos fiscais do ICMS preconizada no art. 20, §6º da LC 87/96.

Deste modo, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

#### **VOTO VENCEDOR**

Embora o tema aqui discutido seja obviamente polêmico, característica própria do direito tributário, e mesmo havendo uma fundamentação razoável da Conselheira Relatora, venho divergir quanto à infração 1 do voto exarado, porquanto as razões a seguir dissecadas deixam clara a inexistência da possibilidade de aproveitamento do crédito, no modo como vem sendo feito pela Recorrente.

Primeiro, não há discordância, obviamente, quanto ao direito ao crédito regulado na constituição federal e na Lei Complementar nº 87/96, conquanto sejam atendidas as condições para usufruto do crédito fiscal; segundo, embora haja decisões favoráveis em lides semelhantes, não houve trânsito em julgado, nem tampouco há vinculação às decisões deste Conselho de Fazenda, notadamente em questões tão complexas, em que os equívocos pelos operadores do direito são recorrentes.

A justificativa dada quanto ao argumento de que o demonstrativo apresentado pela PGE está equivocado, não subsiste. Isto porque a ilustração aponta uma das possibilidades, mas não todas, o que obviamente não invalida a fundamentação de que a cooperativa de comercialização não se equipara a produtor agropecuário, e por isso não tem assegurado o direito da manutenção do crédito fiscal (art. 20 da LC 87/96 e 264, XVIII, "d" do RICMS/12).

Na situação presente, os créditos decorrem de aquisição de insumos agropecuários em operações tributadas que o estabelecimento cooperativa comercial se creditou e deu saídas subsequentes contempladas com isenção, cuja regra disposta no art. 104, VI, do RICMS/97 prevê o estorno do crédito fiscal, *ficando fora do direito de manutenção do crédito fiscal, que se aplica às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem utilizados na fabricação daqueles produtos ou nas entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção nos termos do art. 264, XVII, "c" e "d" do RICMS/12.*

O Recorrente não apenas vende a consumidor final, como consta no gráfico da PGE, como pode vender aos produtores não associados da cooperativa. Portanto não é consistente o argumento de que o estabelecimento autuado na condição e cooperativa de comercialização "equipara-se a estabelecimento agropecuário" atendendo o disposto nos artigos 20, §6º, I e 264 da LC 87/96 e

RICMS, tendo em vista que o estabelecimento autuado na condição de cooperativa comercial pode:

- A) Vender os insumos agropecuários (fertilizantes, adubos, defensivos agrícolas, etc.), adquiridos a associados e não associados.
- B) Comprar produtos finais (soja, milho, algodão, etc.) de produtores rurais associados e não associados.

Não vislumbro como se resumir que a cooperativa de comercialização se equipara a produtor agropecuário, tendo em vista que a atividade de compra e revenda de fertilizantes agropecuários e compra e revenda de produtos agropecuários demonstram que a cooperativa comercial não participa da produção agropecuária que é realizada por produtores que pode ser cooperado ou não.

Por outro lado, ao vender insumos para não cooperados, que vende a produção agropecuária para outras sociedades empresariais, toda operação elimina qualquer vínculo entre a comercialização dos insumos e da produção agropecuária. Da mesma forma, os cooperados e não cooperados que adquiram insumos fora da cooperativa e venha a vender a produção a cooperativa, demonstra também a inexistência de vínculo entre a comercialização dos insumos feita pela cooperativa e da produção agropecuária.

Tal situação já consta na jurisprudência deste Conselho de Fazenda, conforme Acórdão CJF Nº 0329-11/17 que não deu provimento ao Recurso Voluntário interposto contra a Decisão contida no Acórdão JJF nº 0167-02/14, cujo teor transcrevo parte do voto abaixo:

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

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

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

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

*c) a manutenção de crédito somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos;*

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

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

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

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

*II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.*

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

*Já o § 6º, inciso I, do mesmo dispositivo legal estabelece que as operações tributadas, posteriores a saídas de*

que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a produtos agropecuários.

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

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias

Por sua vez, o §5º do art. 29 da Lei 7.014/96 (art. 20, §4º da LC 87/96), o Convênio ICMS 100/97, na sua Cláusula Quinta estabelece que:

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

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

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

Redação original, efeitos até 30/03/10:

“§ 7º Operações tributadas posteriores às saídas de que trata o § 4º dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas, sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - outras mercadorias, conforme dispuser o regulamento.

Conforme perfeita explanação do Conselheiro Eduardo Ramos de Santana, no Acórdão CJF Nº 0171-11/19, este dispositivo legal elimina a possibilidade de manutenção do crédito pela Recorrente.

*“Essa limitação é legal, visto que o art. 37 da citada Lei 7.014/96 consigna que as isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto somente serão concedidos ou revogados conforme as disposições das leis complementares que tratem dessas matérias, observado o disposto no §6º do art. 150 e no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Em seu § 2º diz que o regulamento indicará as isenções, incentivos e benefícios vigentes, fazendo referência ao Convênio que os instituiu.*

*Pelo exposto, na situação presente ao contrário do que foi fundamentado pela 3ª JF, o art. 264, XVIII, alíneas “c” e “d” do RICMS/12 estabelece que não se exige o estorno do crédito fiscal relativo às entradas em “estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção” de que cuida o art. 20 da LC 87/96, bem como às entradas em “estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos” (Conv. 100/97).*

*E como anteriormente apreciado, ao contrário do que foi apreciado na Decisão ora recorrida, o estabelecimento não é estabelecimento agropecuário, nem estabelecimento industrial de insumos utilizados na fabricação de produtos contemplados com o benefício fiscal previsto no Convênio ICMS 100/97, é indevida a utilização dos créditos fiscais destacados nas notas fiscais de aquisição de insumos agropecuários cujas saídas internas são isentas do ICMS.*

*Ressalte se que conforme entendimento manifestado pela DITRI, no Parecer 11.598/2014, em resposta à consulta do próprio estabelecimento autuado (COPALEM), foi afirmado que:*

*“Da análise da exigência supra, verifica-se que a regra de manutenção de crédito somente se aplica às entradas em estabelecimento agropecuário dos insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97. Para poder usufruir a regra de manutenção de crédito é necessário que o adquirente, contribuinte baiano, realize a atividade de produção agrícola.”*

*[...]*

*Portanto, em função da atividade que exerce, a Consulente não poderá utilizar o benefício da manutenção de crédito nas aquisições tributadas de mercadorias listadas no Convênio ICMS 100/97, pelo fato de exercer atividade de apoio à produção, não exercendo qualquer atividade de produção agrícola”.*

*Ressalto ainda, que as decisões citadas Relator nos Acórdãos CJF 0274-11/11 e CJF 291-12/11, tratam de utilização de créditos fiscais decorrentes de aquisições de insumos destinados à produção agrícola de algodão e outras culturas, conforme legislação do PROALBA (Lei nº 7.932/01), que no início do voto foi apreciado que a*

*matéria daquela autuação não guarda pertinência com os créditos tributários objeto deste lançamento.*

Conforme arrematou o Conselheiro Eduardo Ramos de Santana em seu brilhante voto, é equivocada a interpretação de que as cooperativas de comercialização “*funciona como uma longa manus dos seus associados*”, tendo em vista que o seu Estatuto Social prevê que pode comercializar produtos aos associados e não associados, não tendo como estabelecer uma correlação entre os insumos agropecuários comercializados e a produção rural que não efetiva.

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269189.1812/13-2**, lavrado contra **COOPERCAS – COOPERATIVA DE PRODUTORES DE COMMODITIES AGRÍCOLAS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$919.763,23**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros: Ildemar José Landin, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO: Conselheiros: Laís de Carvalho Silva, Carlos Antonio Borges Cohim Silva e Luiz Augusto Fernandes Dourado.

Sala de Sessões do CONSEF, 19 de junho de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS