

PROCESSO - A. I. Nº 278906.0300/13-0
RECORRENTE - CODEAGRO – COOPERATIVA DE DESENVOLVIMENTO DO AGRONEGÓCIO DO OESTE DA BAHIA
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0165-02/14
ORIGEM - INFAZ BARREIRAS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 21/08/2019

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0171-11/19

EMENTA: ICMS. 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 de comercialização de insumos e produtos agropecuários, inexistindo previsão legal para a utilização do referido crédito fiscal. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão de piso que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 18/12/2013 em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$9.801.024,26, referente à aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto, nos meses maio de 2010 a agosto de 2013, conforme documentos às fls. 10 a 246 dos autos. Consta do campo “*Descrição dos Fatos*” que “*A empresa adquiriu produtos agropecuários de que cuida o artigo 20, e relacionados no Convênio nº 100/97, objeto de isenção nas saídas internas. A manutenção do crédito fiscal, só alcança, a partir de 01 de Maio de 2010, os estabelecimentos agropecuários ou os estabelecimentos industriais quando tais produtos sejam utilizados como insumos para sua produção. Não tendo esta empresa atividade relacionada com a manutenção de créditos fiscais.*”

Após a devida instrução processual, a 2ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência, com base nos seguintes argumentos abaixo:

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$9.801.024,26, inerente às aquisições de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto, conforme demonstrativo às fls. 28 a 61; 88 a 137; 164 a 211 e 229 a 246 dos autos, tendo em vista que a empresa autuada adquiriu insumos agropecuários, relacionados no Convênio ICMS nº 100/97, objeto de isenção ou redução de imposto nas saídas internas.

O autuado, em sua defesa, destaca tratar-se de uma cooperativa de produtores rurais, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais são, dentre outros, a aquisição e revenda, a preço de custo, dos insumos agropecuários utilizados nas lavouras/plantações de seus produtores/associados, bem como a comercialização dos produtos agrícolas por eles produzidos. Assim, apesar de não auferir lucro, quando comercializa insumos agrícolas, inclusive para não associados, age como verdadeiro comerciante. Invoca o princípio da não cumulatividade do ICMS para atribuir seu direito de crédito destacado nos documentos fiscais, haja vista que é o adquirente dos produtos.

Diz que o § 3º do art. 20 da LC 87/96, veda o crédito fiscal relativo à operação de entrada, destinada à comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou for isenta. Porém, em relação aos produtos agropecuários, em especial os discriminados pelo Convênio ICMS 100/97, a própria LC 87/96, no § 6º do art. 20, assegura a manutenção do direito ao crédito fiscal quando as operações posteriores à saída não

tributada ou isenta forem tributadas, cujo entendimento foi recepcionado nos artigos 28 e 29 da Lei nº 7.014/96.

Preliminarmente, há de se ressaltar que a jurisprudência citada pelo defendente não se aplica ao caso concreto, inclusive por se tratar de acusação diversa.

Da análise dos autos, inicialmente, há de se esclarecer que consta do Sistema INC – Informações do Contribuinte da SEFAZ/BA que o estabelecimento autuado exerce a atividade econômica principal sob o código 161099, relativa às “Atividades de apoio à agricultura não especificada anteriormente”, estando enquadrado na condição de “Normal”, com regime de apuração de conta corrente fiscal. Logo, o estabelecimento autuado, na condição de cooperativa agrícola, não se confunde com estabelecimento agropecuário, os quais se enquadram seus associados.

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

Já o § 3º, inciso II, deste artigo veda a utilização do crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita destinada a comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

Contudo, o § 6º, inciso I, deste mesmo dispositivo legal estabelece que as operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a produtos agropecuários.

De certa forma, tal disposição é endossada no art. 21, § 3º, da própria LC 87/96, ao consignar que o não creditamento ou o estorno a que se referem o § 3º do art. 20 e o caput deste artigo, não impedem a utilização dos mesmos créditos em operações posteriores, sujeitas ao imposto, com a mesma mercadoria, cujo texto foi recepcionado no art. 30, § 3º, da Lei nº 7.014/96.

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

Por outro lado, o art. 104, VI, do RICMS/97, a partir de 01/05/10, estipula que não se exige o estorno do crédito fiscal relativo às entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção de que cuida o art. 20, bem como às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos (Conv. 100/97). Tal disposição normativa perdurou com a vigência do RICMS/12, em seu art. 264, XVIII, alíneas “c” e “d”, do citado diploma legal.

Da análise de tais legislações verifica-se que, em relação à utilização e manutenção dos créditos fiscais destacados naquelas notas fiscais de aquisição de insumos agropecuários, arroladas às fls. 28 a 61; 88 a 137; 164 a 211 e 229 a 246 dos autos, objeto de isenção nas operações de saídas internas, apenas caberia quando da entrada dos produtos no estabelecimento agropecuário ou no estabelecimento industrial, quanto aos insumos de fabricação, conforme disposto no art. 104, VI, do RICMS/97, a partir de 01/05/10, e no art. 264, XVIII, “c” e “d”, do RICMS/12.

Entretanto, há de se ressaltar que a situação apresentada no lançamento de ofício é de que trata de operação de aquisição pelo estabelecimento autuado, no caso uma cooperativa agrícola, cuja atividade não se enquadra na condição legal de estabelecimento agropecuário ou industrial. Em consequência, não poderia o estabelecimento autuado, na condição de cooperativa agrícola, se apropriar dos aludidos créditos fiscais quando das entradas dos insumos agrícolas.

Sendo assim, concordo com o foco da acusação fiscal de que “A manutenção do crédito fiscal, só alcança, a partir de 01 de Maio de 2010, os estabelecimentos agropecuários ou os estabelecimentos industriais quando tais produtos sejam utilizados como insumo para sua produção. Não tendo esta empresa atividade relacionada com a manutenção de créditos fiscais.”

Tal entendimento também é corroborado pela DITRI, através do Parecer nº 11598/2014, em resposta à consulta sobre a mesma matéria à COPALEM COOPERATIVA DE PRODUTORES RURAIS DE LUÍS EDUARDO MAGALHÃES, na qual concluiu que:

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

[...]

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

Vislumbro, em respeito ao princípio da não cumulatividade do ICMS que, nos termos do art. 20, § 6º, inciso I, da LC 87/96, o estabelecimento autuado, ao realizar operações tributadas posteriores às saídas isentas, teria direito ao crédito presumido do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas relativas aos produtos agropecuários. Contudo, tal crédito presumido diz respeito às operações pretéritas de insumos utilizados na produção agrícola dos produtos comercializados pelo autuado, cujo lapso temporal decorre anos, desde a preparação da terra, aplicação dos insumos, plantio e colheita, não podendo se confundir com a manutenção dos créditos fiscais indevidamente utilizados pelo estabelecimento autuado dos insumos por ele adquiridos e imediatamente apropriados, faculdade esta permissiva apenas aos estabelecimentos agropecuários e industriais relativos aos seus insumos produtivos. Logo, os créditos fiscais utilizados pelo sujeito passivo, relativos às notas fiscais de aquisição arroladas nos autos, naquele momento, são indevidos.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário objetivando a reapreciação da decisão de piso, fundamentando como se segue.

Inicialmente informa a tempestividade da peça recursal 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 ao 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 nºs 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 nº 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 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 subsequentes 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 nº 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.

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.

A recorrente apresentou Memorial 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.

A recorrente apresentou, também, 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.

Anexou também seu Balanço Patrimonial.

Em Sessão de Julgamento realizada, 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.

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 cancelado 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 ao 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, incontestemente 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 JFJ 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.

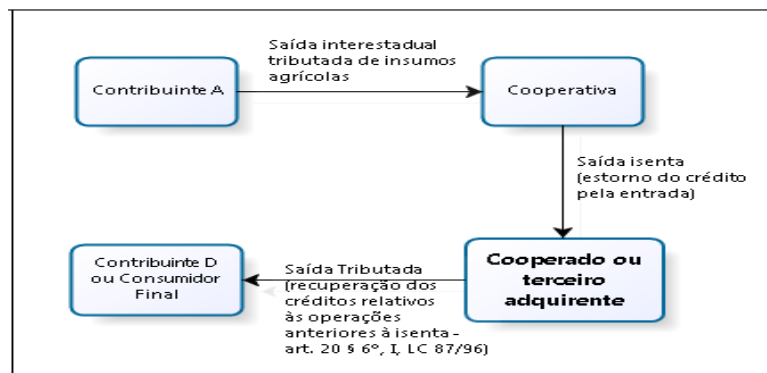
Ultrapassando tais considerações, no pertinente ao enquadramento das cooperativas agropecuárias como estabelecimento agropecuário de produção ou de consumo, passo a análise deste ponto.

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 explanações 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.

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

VOTO VENCEDOR

Em que pese a boa fundamentação expendida pela n..Relatora divirjo do seu posicionamento quanto a apreciação das razões de mérito.

O Auto de Infração acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias por cooperativa de comercialização que deu saídas subsequentes isentas, mantendo o crédito fiscal, que só alcança os estabelecimentos agropecuários ou industriais, quando tais produtos sejam utilizados como insumos para sua produção.

Na Decisão preferida pela primeira instância, ora recorrida, em termos gerais foi fundamentado que o estabelecimento autuado na condição de cooperativa de produtores rurais, comercializa insumos agrícolas para associados e não associados, como verdadeiro comerciante e não tem assegurado o direito da manutenção do crédito fiscal do ICMS nos termos do Convênio ICMS 100/97 e art. 20 da LC 87/96 em especial os §§ 3º e 6º e art. 104, VI, do RICMS/97, que não exige o estorno do crédito fiscal relativo às entradas em estabelecimento agropecuário ou industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos.

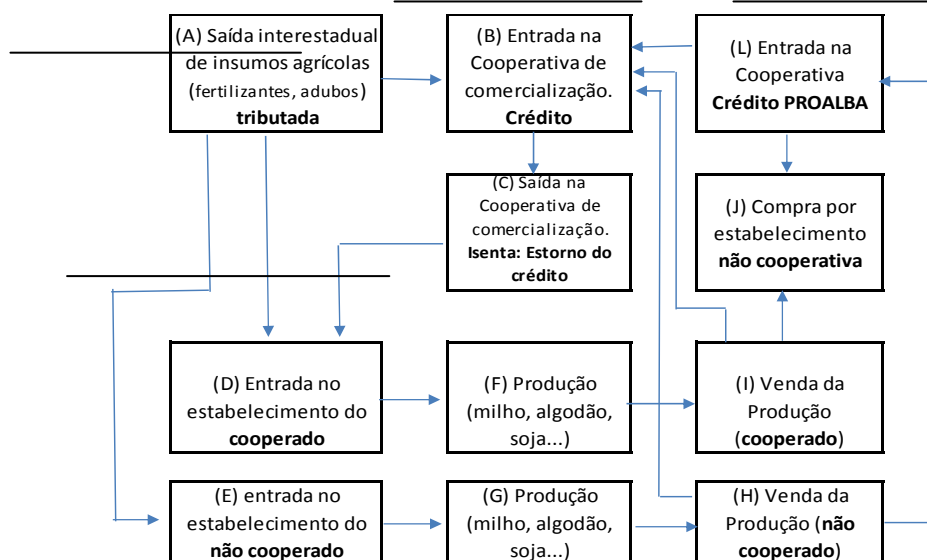
Por sua vez, na fundamentação proferida pela n..Relatora foi contraditado em linhas gerais que:

- O Poder Judiciário (TJBA e STJ) salvaguardam o direito ao creditamento de tais operações;
- O Parecer da PGE/PROFIS, apresenta um gráfico equivocado de que o cooperado “*não dá saída tributada ao contribuinte “D” ou consumidor final*”.
- A cooperativa agropecuária, seria “equiparada a um estabelecimento agropecuário”.

Quanto ao primeiro argumento observo que as Decisões proferidas pelo Poder Judiciário não vinculam às Decisões administrativas, tendo em vista que não se tratam de Súmulas Vinculantes. Observo ainda que não se tratam de Decisões de caráter final de trânsito em julgado, podendo ser modificadas após a interposição de recursos previstos no Código de Processo Civil.

Quanto ao argumento de que o gráfico apresentado em relação ao cooperado [produtor rural] está equivocado por não dá saída tributada para consumidor final, entendo que o gráfico apresenta uma das possibilidades, mas 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).

Neste sentido, apresento abaixo um gráfico no qual indico uma série de possibilidades:



Na situação presente, o fundamento da autuação se enquadra nas operações “B” e “C” que 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.*

Portanto, além da possibilidade contida no gráfico do Parecer da PGE/PROFIS (venda à consumidor final), o estabelecimento autuado pode *“fornecer bens e serviços a associados”* (operações C e D) como aos produtores não associados da cooperativa (operações C e E), conforme dispõe o §3º do art. 2º do Estatuto Social (fl. 273) do estabelecimento autuado.

Da mesma forma, o §2º do Estatuto Social prevê que também *“poderá adquirir produtos de não associados”* (fl. 274).

Constato que o livro RAICMS acostado à fl. 63 registra operações de vendas de mercadorias recebidas de associados e de terceiros (não associados – CFOP 6.102 e 6.119), conforme indicado no gráfico acima nas operações “I” e “H”. Assim sendo, não é consistente o argumento expendido pela n.Relatora 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 i) *associados* e ii) *não associados*, o que de fato ocorre conforme indica o livro de Registro de Apuração de ICMS (RAICMS) à fl. 63;
- B) Comprar produtos finais (soja, milho, algodão, etc) de produtores rurais: i) *associados* e ii) *não associados*, conforme operações (I e J do gráfico acima) registradas no livro RAICMS).

Pelo exposto, o estabelecimento autuado na condição de cooperativa comercial pode vender insumos agropecuários (fertilizantes, adubos, defensivos agrícolas, etc) a produtores rurais cooperados e não cooperados, bem como pode comprar produtos rurais (soja, milho, algodão, etc.) tanto de cooperados como de não cooperados. Assim sendo, não há do que se falar que a cooperativa de comercialização se equipara a produtor agropecuário, tendo em vista que a atividade de compra e revenda de *insumos* (fertilizantes...) agropecuários e compra e revenda de *produtos* agropecuários (algodão...), demonstram que a cooperativa comercial não participa da produção agropecuário que é realizada por produtores que pode ser cooperado ou não.

Também ao vender insumos para não cooperados, que vende a produção agropecuária para outras sociedades empresariais, 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.

Estas possibilidades, da cooperativa adquirir insumos e revender para produtores rurais cooperados (associados) e não cooperados, bem como, de adquirir produtos agropecuários de produtores rurais cooperados e não cooperados (operações C, D, H e I no gráfico acima), não atende ao disposto no art. 264, XVII, “c” e “d” do RICMS/12, *“por não ser produtor agropecuário, nem ter industrializado os insumos adquiridos como matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem”* conforme fundamentado na Decisão ora recorrida.

Ressalto que este entendimento já foi manifestado na Decisão contida no 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;

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

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

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

...

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

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

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

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

...

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

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

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

Já o § 6º, inciso I, do mesmo dispositivo legal estabelece que as operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a produtos agropecuários.

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

O parágrafo anterior (§ 4º) trata de vedação do crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento: I - para integração ou consumo em processo de industrialização, produção rural, extração ou geração, quando a

operação de que decorrer a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto ... e, II - para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto.

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

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

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

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

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

Redação original, efeitos até 30/03/10:

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

I - produtos agropecuários;

II - outras mercadorias, conforme dispuser o regulamento.

Essa limitação é legal, visto que o art. 37 da citada Lei 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 tratam 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 CJP 0274-11/11 e CJP 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.

Além disso, embora a Patronese do recorrente tenha argumentado que a autuação trata de utilização indevida de crédito fiscal e não tem nada a ver com os créditos fiscais apropriados pelo estabelecimento autuado pertinente aos créditos fiscais do programa PROALBA, de forma concreta o sujeito passivo apropriou-se de dois créditos fiscais afrontando o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, conforme passo a expor nos itens seguintes:

A Cooperativa comercial adquiriu insumos tributados pelo ICMS e apropriou-se dos créditos fiscais, mesmo que tenha dado saída por efetivação e vendas a cooperados e não cooperados, por entender que ficaria mantido o

direito de manutenção do crédito fiscal por se “equiparar a estabelecimento agropecuário” ao teor do art. 264, XVIII, “d” do RICMS/97;

Conforme disposto no artigo 2º, inciso V, e 4º do Dec. nº 8.064/01, os produtores de algodão e as cooperativas agrícolas que o requererem o benefício fiscal do programa PROALBA:

Art. 2º *Poderão ser beneficiários do PROALBA os **produtores de algodão** e as cooperativas agrícolas que o requererem, desde que atendam aos seguintes requisitos:*

(...)

V - *expressa renúncia ao aproveitamento de quaisquer outros créditos do ICMS, relativos à entrada de insumos e de bens do ativo imobilizado para serem utilizados na produção de algodão;*

(...)

§ 1º *A fruição do benefício previsto neste artigo dependerá, ainda, da comprovação de que o produtor ou a cooperativa contribuiu com 10% do valor do imposto devido na operação para fundo privado específico de modernização da cotonicultura baiana, cujo programa tenha sido aprovado pela Secretaria da Agricultura, Irrigação e Reforma Agrária do Estado da Bahia – SEAGRI.*

(...)

Art. 4º *Aos **produtores de algodão** e às cooperativas agrícolas credenciados ao PROALBA será concedido crédito presumido de 50% (cinquenta por cento) do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, incidente sobre o valor de comercialização do algodão.*

Portanto, caso o estabelecimento autuado na condição de Cooperativa de comercialização aderisse ao PROALBA, renunciaria o direito de escriturar quaisquer créditos fiscais, no caso os dos produtos autuados (insumos agropecuários) mas teria assegurado um crédito presumido de 50% do ICMS incidente sobre a comercialização (art. 4º do Decreto nº 8.064/2001).

Na situação presente, o estabelecimento autuado (Cooperativa) não aderiu ao PROALBA, escriturou os créditos fiscais relativo aos insumos (fertilizantes, adubos, defensivos agrícolas, etc.) adquiridos que deu saída contemplada com isenção, contrariando o princípio da não cumulatividade e ao adquirir os produtos agropecuários dos produtores rurais lançou o crédito presumido do PROALBA, relativo aos produtores rurais que aderiram ao PROALBA.

Isso está refletido no livro RAICMS do estabelecimento autuado, a exemplo do mês de janeiro/2011, conforme cópia acostada à fl. 164 do processo, tendo naquele mês escriturado créditos fiscais relativos a aquisição de insumos no valor de R\$310.720,04 e também do “CRÉDITO PRESUMIDO PROALBA” no valor de R\$374.720,44.

Ou seja, utilizou indevidamente o crédito fiscal dos insumos adquiridos tributados que deu saída não tributada (isento) por entender que a cooperativa se equipara a “produtor agropecuário” e concomitantemente apropriou-se do crédito fiscal presumido relativo a tributação do ICMS incidente sobre a comercialização do produtor rural que aderiu ao PROALBA na condição de renúncia absoluta do direito de utilizar qualquer crédito fiscal.

Pelo exposto, o estabelecimento autuado utilizou o i) crédito fiscal do insumo agropecuário adquirido cuja saída foi contemplada com isenção; e ii) o crédito presumido relativo a comercialização do produtor agropecuário que renunciou ao crédito fiscal do PROALBA. Como a renúncia do crédito fiscal do PROALBA na produção agrícola, tem como contrapartida o crédito presumido na comercialização do produto agropecuário, concedido para recuperar na cadeia de comercialização o ICMS incidente sobre a operação de aquisição do insumo agropecuário que foi adquirido com isenção, conclui-se que a cooperativa de comercialização fez uso de dois créditos fiscais pertinentes a produção agrícola, violando o princípio da não cumulatividade do imposto.

Conclui-se que 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.

Deve ser considerado ainda, que ao adquirir a produção de associados e não associados, como o faz e está devidamente comprovado na sua escrituração fiscal, fazendo aquisição de produtores rurais que aderiram ao PROALBA, recupera o crédito fiscal presumido relativo a renúncia a

qualquer crédito fiscal de insumos adquiridos, porém o estabelecimento autuado utiliza o crédito fiscal relativo a aquisição de insumos agrícolas que deu saída isenta de tributação do ICMS e também escriturou o crédito fiscal presumido do programa PROALBA, o que configura utilização em duplicidade do crédito fiscal na cadeia de produção agrícola.

Por tudo quanto exposto, ao contrário do que foi fundamentado, entendo que procede a autuação de que a recorrente utilizou indevidamente os créditos fiscais do ICMS em desconformidade com o previsto o art. 104, VI, do RICMS/97, a partir de 01/05/10, estipula que não se exige o estorno do crédito fiscal relativo às entradas em *estabelecimento agropecuário* dos produtos objeto da isenção de que cuida o art. 20, bem como às entradas em *estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem* e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos (Convênio ICMS 100/97), durante a vigência normativa que perdurou com a vigência do RICMS/12, em seu art. 264, XVIII, alíneas “c” e “d”, do citado diploma legal, conforme fundamentado na Decisão ora recorrida.

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 **278906.0300/13-0**, lavrado contra **CODEAGRO – COOPERATIVA DE DESENVOLVIMENTO DO AGRONEGÓCIO DO OESTE DA BAHIA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$9.801.024,26**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

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

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

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – VOTO VENCEDOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS