

PROCESSO	- A. I. Nº 278906.0302/13-2
RECORRENTE	- COPAGRO - COOPERATIVA DE PRODUTORES AGRÍCOLAS DE RODA VELHA
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0007-05/16
ORIGEM	- INFRAZ BARREIRAS
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 03/09/2019

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0190-11/19

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS COM SAÍDAS SUBSEQUENTES BENEFICIADAS COM ISENÇÃO OU REDUÇÃO DO IMPOSTO. Caso permitida a manutenção, não prevista na legislação, de créditos relativos às entradas cujas saídas subsequentes ocorreram sem tributação ou com tributação reduzida, estar-se-ia, em verdade, legitimando uma cumulação às avessas, em desfavor do Erário e em explícita agressão ao art. 155, § 2º, I da CF/1988. As sociedades cooperativas, por serem diferentes dos outros tipos societários ora existentes, é regida por regras e princípios peculiares. As principais características dessa forma de organização associativa decorrem do poder de controle dado a cada um dos componentes, no qual a valorização da pessoa norteia as relações internas e externas. Todavia, isso não faz com que se confundam as personalidades jurídicas dos cooperados e da cooperativa. Afastadas as preliminares. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 5ª JJF nº 0007-05/16, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado no dia 18/12/2013 para exigir ICMS no valor histórico de R\$6.565.623,00, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996, sob a acusação de utilização indevida de crédito, referente às aquisições de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução de imposto.

*Consta que:*

*a empresa [cooperativa] adquiriu os produtos agropecuários de que cuida o art. 20, relacionados do Convênio nº 100/97, objeto de isenção nas saídas internas. A manutenção do crédito fiscal só alcança, a partir de 1º de maio de 2010, os estabelecimentos agropecuários ou os estabelecimentos industriais quando tais produtos forem utilizados como insumos para a sua produção. Não tendo esta empresa [sociedade cooperativa] atividade relacionada com a manutenção de créditos fiscais.*

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 12/01/2016 e decidiu pela Procedência Parcial por unanimidade (fls. 679 a 687), nos termos a seguir reproduzidos:

#### VOTO

*Preliminarmente, constato que o imposto e sua base de cálculo foram explicitados em detalhes, de acordo com os demonstrativos de débito e cópias de livros fiscais (folhas 09 a 467). Houve, ademais, indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além da indicação dos dispositivos da legislação infringidos, os quais guardam correspondência com os dispositivos regulamentares próprios. Entendo, portanto, que o presente processo se encontra revestido das formalidades legais.*

*No mérito, noto que a acusação fiscal consistiu em “utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução de imposto”. A autuada não nega a conduta que lhe foi atribuída, tendo inclusive admitido o fato descrito pela autoridade fiscal e defendido a sua legitimidade.*

Analisando as provas acostadas ao processo, é possível notar que a autuada se creditou do ICMS incidente nas aquisições interestaduais de insumos agropecuários, os quais foram, num momento subsequente, objetos de saídas beneficiadas com isenção ou redução de base de cálculo.

Inicialmente, é forçoso admitir que as reduções de base de cálculo devem ser tratadas como uma isenção parcial, para efeito do regramento do estorno de crédito, conforme vem decidindo o Supremo Tribunal Federal relativamente a essa matéria, conforme decisão da Segunda Turma, assim ementada.

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS. SISTEMA DE BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. CONFIGURAÇÃO DE ISENÇÃO FISCAL PARCIAL. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO INTEGRAL. MATÉRIA JULGADA PELO PROCEDIMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (ARE 864368 AgR / RS - RIO GRANDE DO SUL. AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. Relator(a): Min. CARMEN LÚCIA. Julgamento: 24/03/2015 Órgão Julgador: Segunda Turma)”

Esse também é o entendimento do Tribunal Pleno, conforme ementa a seguir, da lavra do Ministro Gilmar Mendes.

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 2. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. 3. NÃO CUMULATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO DO DISPOSTO ART. 155, §2º, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO PARCIAL. ANULAÇÃO PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS OPERAÇÕES ANTERIORES, SALVO DETERMINAÇÃO LEGAL EM CONTRÁRIO NA LEGISLAÇÃO ESTADUAL. 4. PREVISÃO EM CONVÉNIO (CONFAZ). NATUREZA AUTORIZATIVA. AUSÊNCIA DE DETERMINAÇÃO LEGAL ESTADUAL PARA MANUTENÇÃO INTEGRAL DOS CRÉDITOS. ANULAÇÃO PROPORCIONAL DO CRÉDITO RELATIVO ÀS OPERAÇÕES ANTERIORES. 5. REPERCUSSÃO GERAL. 6. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. (RE 635688 / RS - RIO GRANDE DO SUL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator(a): Min. GILMAR MENDES. Julgamento: 16/10/2014. Órgão Julgador: Tribunal Pleno)”.

Ora, sendo uma modalidade de isenção parcial, todas as operações de saída de mercadorias com redução da base de cálculo devem ensejar o estorno de crédito proporcionalmente, salvo na existência de alguma regra específica que preveja a manutenção do crédito, com base na vedação contida no inciso II do § 3º do art. 20 da LC 87/96, conforme abaixo.

“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.

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

...  
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.  
...”

Em sua defesa, o contribuinte reivindica a incidência do art. 20, § 6º, inciso I do mesmo dispositivo de lei citado, cujo texto reproduzo abaixo.

“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.

...  
§ 6º Operações tributadas, posteriores às saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar (grifos acrescidos) 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;  
...”

Como bem se pode perceber, a partir da leitura do texto legal reproduzido, são dois os requisitos para que haja a incidência da regra suscitada pela autuada: primeiro, faz-se necessário que as operações posteriores tenham sido tributadas; depois, que o estabelecimento favorecido tenha praticado tais operações.

No caso em análise, o estabelecimento autuado não praticou as operações tributadas, pois revendeu as mercadorias beneficiadas aos produtores rurais com isenção ou redução da base de cálculo. Entendo, por isso, que não assiste razão ao contribuinte quanto opõe tal alegação em sua defesa.

A impugnante alega, ainda, que é estabelecimento agropecuário, pois pratica operações dessa natureza,

conforme se lê às folhas 478 a 479, trecho que reproduzo abaixo.

“A Autuada 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.

....

Portanto, 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.

...”

Convém esclarecer que, diferentemente do que afirma a autuada, a cooperativa constitui-se em pessoa jurídica distinta das de seus sócios, podendo assumir qualquer das formas jurídicas admitidas em direito, conforme se pode extrair da leitura dos artigos 4º e 5º da Lei 5.764/71, reproduzidos abaixo.

“Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

...”

Art. 5º As sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, assegurando-se-lhes o direito exclusivo e exigindo-se-lhes a obrigação do uso da expressão “cooperativa” em sua denominação.

...”

Ora, sendo uma pessoa jurídica distinta da dos seus sócios, e com atividade e patrimônio autônomos, a sua natureza jurídica há de ser definida não em função da atividade de seus cooperativados, mas a depender da atividade própria que desenvolva.

Considerando que a autuada desempenha atividade de aquisição e revenda de insumos agropecuários, bem como revenda dos produtos agrícolas (como ela própria o admite), não é possível, por conseguinte, gozar de tratamento jurídico dispensado aos produtores rurais, sob pena de malversação da norma insculpida no art. 264, inciso XVIII, alínea “d” do RICMS/2012, abaixo reproduzido.

“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:

...  
d) fica admitida a manutenção de crédito nas entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção de que cuida este inciso (grifo acrescido);”

A ilicitude do creditamento perpetrado pelo contribuinte resta, portanto, cristalina, mesmo no período anterior a 30/03/2012, já que a vedação ao crédito decorre do próprio texto constitucional e não da alínea “d” reproduzida acima. A norma citada não encerra, aliás, qualquer vedação ao crédito, mas sim uma autorização excepcional de creditamento, num contexto em que a regra geral o veda.

Quanto à alegação de que parte das notas fiscais foram objeto de operações de devolução de insumos, noto que o autuante, atendendo à diligência solicitada para esse fim, excluiu tais valores da autuação, conforme folha 567.

Entendo, por isso, que a infração encontra-se caracterizada, devendo-se o seu valor ser reduzido para R\$ 6.533.768,34, em conformidade com o demonstrativo de débito da diligência, à folha 655.

Quanto à alegação empresarial de que possuía saldo credor de R\$ 894.191,53 em novembro de 2013, o exame da cópia do seu Livro Registro de Apuração (folhas 542 e 543) é revelador de que a autuada fez uso de todo o seu saldo credor, tendo transferido para o livro de apuração do crédito acumulado, em dezembro de 2013. Indefiro, por isso, o pedido de compensação com os créditos acumulados.

Diante do exposto, julgo PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração.

Com respaldo no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (RPAF-BA/1999), a sociedade cooperativa interpõe Recurso Voluntário às fls. 698 a 732, no qual inicia aduzindo a tempestividade da peça, bem como sintetizando a acusação e a Decisão recorrida.

A 5ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal) teria reconhecido que o art. 20, § 6º da LC (Lei Complementar) nº 87/1996 estabelece que as operações tributáveis posteriores às saídas de que trata o § 3º dão ao

estabelecimento que as praticar direito de crédito do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributáveis, sempre que a saída isenta ou não tributável seja relativa a produtos agropecuários, o que é endossado no art. 21, § 3º da referida LC.

Menciona o art. 37 da Lei do ICMS/BA (nº 7.014/1996), o qual consigna que as isenções, incentivos e benefícios fiscais devem ser concedidos ou revogados consoante as disposições das leis complementares que tratam das matérias, assim como os artigos 150 e 155, § 2º, XII, “g” da CF/1988, segundo os quais os regulamentos devem indicar os acordos interestaduais instituidores de benefícios e incentivos.

Já o art. 104, VI do RICMS-BA/1997 dispõe que, a partir de 01/05/2010, não se exige o estorno do crédito relativo às entradas em estabelecimento produtor agropecuário dos produtos objeto da isenção de que cuida o art. 20 do mesmo Regulamento (Convênio ICMS 100/1997). Tal comando perdurou com a entrada em vigor do RICMS-BA/2012 (art. 264, XVIII, “c” e “d”).

Em seguida, qualifica de contraditório o raciocínio dos julgadores *a quo* de que a manutenção do crédito das entradas dos insumos agrícolas - objeto de isenção ou redução de base de cálculo nas saídas posteriores -, somente seria cabível para estabelecimentos industriais ou agropecuários, entre os quais não se enquadraria o sujeito passivo.

Com fulcro nas Leis Federais 5.764/1971, 8.171/1991 e no Estatuto da Terra, expõe as peculiaridades das atividades das cooperativas, que, sem objetivo de lucro, são meras extensões dos cooperados. No caso concreto, produtores rurais, que buscam, por meio da organização, obter melhorias de produtividade em escala e de qualidade de vida, fato que diferencia tal espécie de instituição das sociedades empresárias. Portanto, não se pode admitir que cada produtor, individualmente considerado, seja estabelecimento agropecuário, enquanto a cooperativa não.

Por ser matéria reservada à Lei complementar (art. 93, § 13, I da LC 87/1996), entende que os Decretos Estaduais, como ocorreu nos artigos 104, VI do RICMS-BA/1997 e 264, XVIII, “c” e “d” do RICMS-BA/2012, jamais poderiam limitar o direito de tais créditos aos estabelecimentos agropecuários produtores (aos quais diz estar equiparado), situação que não está de acordo com o poder regulamentar previsto no art. 99 do CTN (Código Tributário Nacional).

Informa que, equiparado a um comerciante, adquire e revende, a preços de custo, os insumos agrícolas utilizados pelos produtores associados. A comercialização dos produtos agropecuários fabricados por essas pessoas pode ser efetuada com cooperados e não cooperados, negociação essa devidamente tributada e subsequente às aquisições.

Fundamentado no princípio da não cumulatividade, estatuído na Constituição Federal e refletido na LC 87/1996, bem como na Lei nº 7.014/1996 (artigos 28/29), transcrevendo doutrina e reiterando que tributou as operações subsequentes, assevera que as únicas hipóteses em que não é permitida a manutenção do crédito fiscal são a isenção e a não incidência.

Segundo alega, os precedentes deste Conselho são favoráveis às teses que apresenta, a exemplo das Decisões contidas nos Acórdãos CJF N° 0291-12/11 e 0274-11/11.

Transcreve Decisão judicial (fls. 730/731 e 733 a 737) e sustenta que se equipara aos estabelecimentos agropecuários (Parecer DITRI nº 7.480/2014, de fls. 725/726), os conceituando como toda unidade de produção dedicada, total ou parcialmente, às atividades respectivas, independentemente do porte, denominação jurídica, localização ou finalidade da produção (mercado ou subsistência). Restringir o conceito de estabelecimento agropecuário, como se fosse sinônimo de produtor rural, seria resumir o benefício ao destinatário final do insumo e contrariar a Lei Complementar que traça as diretrizes gerais da tributação do imposto estadual (ICMS).

Encerra pleiteando o provimento do Recurso Voluntário.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 743 a 745, da lavra da Dra. Maria José Ramos Coelho, considera ausentes argumentos jurídicos capazes de alterar a Decisão de primeiro grau. O STF já assentou o entendimento de que redução de base de cálculo equivale à isenção parcial, motivo pelo qual, nas operações fiscalizadas, incide a norma do art. 30, I da Lei nº 7.014/1996.

A Decisão do Poder judiciário colacionada aos autos não tem o condão de vincular este

julgamento ou de nele projetar os seus efeitos, porquanto emanada de sentença em ação mandamental, de caráter precário, proposta por sujeito de direito não integrante da presente lide administrativa.

Opina pelo não provimento do Recurso.

O recorrente ingressa com petição à fl. 748, na qual requer a juntada do Parecer exarado pela Procuradoria de Justiça do Estado da Bahia nos autos do Mandado de Segurança nº 0538466-02.2014.8.05.0001, bem como de Acórdão concernente ao Agravo em Recurso Especial nº 960.758-RS.

Balanço patrimonial e demonstrativos contábeis colacionados às fls. 765 a 805.

Às fls. 810 a 819, Decisões referentes ao sobredito Mandado de Segurança (nº 0538466-02.2014.8.05.0001).

## VOTO

A imputação em análise é de utilização indevida do crédito relativo às aquisições de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução da base de cálculo do ICMS. O valor devido foi calculado com base nas planilhas e cópias de fls. 09 a 467.

O art. 20, § 6º da LC 87/1996 preceitua que as operações tributáveis posteriores às saídas de que trata o § 3º dão ao estabelecimento que as praticar direito ao crédito do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas, sempre que a saída isenta ou não tributada: (i) seja relativa a produtos agropecuários ou (ii) a outras mercadorias, quando autorizado em lei estadual.

*§ 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.*

De acordo com o § 3º, acima transscrito, a regra geral em vigor quando das ocorrências, determinada pela Lei Complementar de diretrizes gerais do ICMS (nº 87/1996), assim qualificada pelo próprio recorrente, de forma acertada, com as exceções do art. 20, § 6º, é a não manutenção do crédito concernente às entradas quando as saídas subsequentes forem isentas ou não sujeitas à tributação.

Tal situação foi muito bem percebida pelo órgão da instância de base, conforme o trecho do respectivo Acórdão, que abaixo transcrevo:

*A ilicitude do creditamento perpetrado pelo contribuinte resta, portanto, cristalina, mesmo no período anterior a 30/03/2012, já que a vedação ao crédito decorre do próprio texto constitucional e não da alínea "d" reproduzida acima. A norma citada não encerra, aliás, qualquer vedação ao crédito, mas sim uma autorização excepcional de creditamento, num contexto em que a regra geral o veda.*

Não merece ser acolhida a tese de que os artigos 20 e 104, VI do RICMS-BA/1997 e 264, XVIII, "c" e "d" do RICMS-BA/2012 invadiram ou restringiram determinações reservadas à referida Lei Complementar.

Ao contrário, com base no art. 20, § 6º, II da LC 87/1996, que dispõe sobre *"outras mercadorias, quando autorizado em lei estadual"*, alargaram as situações em que é permitido manter o crédito, *in verbis*:

*RICMS-BA/1997*

*Art. 20. Até 31/12/12, são isentas do ICMS as operações internas com os seguintes insumos agropecuários (Convênio ICMS 100/97): (...).*

*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 (Convênio ICMS 100/1997); (...).*

*RICMS-BA/2012*

*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 Convênio ICMS 100/1997, exceto os previstos nos incisos LIII e LIV do caput do art. 268 deste Decreto, 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; (...).*

Veja-se que o legislador, no art. 20 do RICMS-BA/1997, ao qual se reporta o art. 104, VI, utiliza o termo “INSUMOS AGROPECUÁRIOS”, que só tem significado no bojo de uma atividade de produção ou industrialização.

Com vistas a que não restem dúvidas de que se trata de norma extensiva de direitos, prevista no art. 20, § 6º, II da LC 87/1996 (“outras mercadorias, quando autorizado em lei estadual”), e não restritiva, veja-se que o inciso II do mesmo artigo (264 do RICMS-BA/2012) legaliza a manutenção do crédito de que se está a comentar nas saídas para fins de assistência a vítimas de calamidade pública, bem como nas prestações de serviços de transporte daquelas operações, desde que o estado de calamidade tenha sido declarado por ato expresso do Poder Executivo Federal, Estadual ou Municipal, sendo decorrentes de doações a entidades governamentais ou a entidades assistenciais (Convênio ICM nº 26/1975).

Apesar das presentes considerações acerca do art. 20, § 6º da LC 87/1996, que contém norma de recuperação de crédito, cumpre esclarecer que, na verdade, a autuação não o tomou como fundamento primário.

*Os artigos 20 e 104, VI do RICMS-BA/1997 e 264, XVIII, “c” e “d” do RICMS-BA/2012, ao contrário do art. 20, § 6º da LC 87/1996, contém as regras de manutenção de crédito previstas no Convênio 100/97, desde que preenchidas as condições ali previstas, o que não acontece com o recorrente, já que não é estabelecimento agropecuário.*

Igualmente improcedente o argumento de que a exigência contraria o princípio da não cumulatividade, uma vez que, caso permitida a manutenção, não prevista na legislação, de créditos relativos às entradas cujas saídas subsequentes ocorreram sem tributação ou com tributação reduzida, estar-se-ia, em verdade, legitimando uma cumulação às avessas, em desfavor do Erário e em explícita violação ao art. 155, § 2º, I da CF/1988.

O sujeito passivo, consoante o que passarei a expor, não se enquadra no conceito de estabelecimento agropecuário contido no art. 20, § 6º, I da LC 87/1996, tampouco no de industrial ou comprador de insumos agrícolas, previsto nos artigos 104, VI do RICMS-BA/1997 e 264, XVIII, “c” e “d” do RICMS-BA/2012.

Cooperativa é um tipo de sociedade de pessoas, não empresária, sem fins lucrativos, regulada por Lei Especial, que se destina unicamente à prestação direta de serviços aos seus componentes. No seu âmago, o cooperado é ao mesmo tempo dono e usuário dos serviços decorrentes do “empreendimento”. O conceito legal de sociedade cooperativa encontra-se na cabeça do art. 4º da Lei Federal nº 5.764/1971.

O recorrente pretende que se confira à cooperativa qualificação idêntica à dos cooperados: estabelecimento agropecuário (art. 20, § 6º, I da LC 87/1996) ou produtor agrícola (*artigos 20 e 104, VI do RICMS-BA/1997 e 264, XVIII, “c” e “d” do RICMS-BA/2012*). Entretanto, as cooperativas possuem forma e natureza jurídica próprias.

Não se trata de sociedades empresárias. Portanto, não estão sujeitas à falência, distinguindo-se das demais sociedades por constituírem autêntica cooperação associativa entre pessoas, cujo objetivo fundamental é prestar serviços aos cooperados, com os quais não se confundem.

As cooperativas, por serem diferentes dos outros tipos societários brasileiros, é regida por regras e princípios particulares. As principais características dessa forma de organização, qualificada pelo professor José Afonso da Silva como associação (Curso de Direito Constitucional Positivo, 40ª ed., rev. e atual. - SP: Malheiros, 2017. P. 269) decorrem do poder de controle dado a cada um dos componentes, no qual a valorização da pessoa norteia as relações internas e externas. Todavia, isso não faz com que se confundam as personalidades jurídicas dos cooperados e da

cooperativa.

Relativamente à alegação do recorrente de que tributou as saídas, e de que por isso teria direito ao crédito, forçoso ressaltar que tais operações (saídas tributadas) foram efetuadas com redução de base de cálculo. A Fiscalização efetuou os estornos proporcionalmente às reduções das bases de cálculo. Observo, por exemplo, à fl. 364, no campo atinente à Nota Fiscal nº 64.643, emitida em 22/07/2013, que o valor da operação foi de R\$787,64, com R\$315,06 de base de incidência e R\$472,78 de redução, quantia esta tomada para o cômputo do ICMS devido.

Alinho-me com o posicionamento da PGE/PROFIS, externado no opinativo de fls. 743 a 745, no sentido de que os julgados e pareceres colacionados aos presentes autos não possuem o condão de vincular este julgamento ou de nele projetarem os seus efeitos.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### VOTO DIVERGENTE

Em que pese a boa argumentação proferida pelo i. Relator peço vênia para discordar do posicionamento adotado acerca da manutenção dos créditos fiscais do ICMS cobrados nas operações subsequentes, quando a isenção ou não tributação preconizada no art. 20, §6º da LC 87/96.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em Mandado de Segurança Preventivo, ajuizado pela COPALEM – Cooperativa de produtores Rurais de Luís Eduardo Magalhães, o qual versa sobre a mesma matéria aqui discutida (Processo nº 0538466-03.2014.8.05.0001), a Juíza de Direito, Dra. Maria Verônica Moreira Ramiro, entendeu

que: tanto a Lei Complementar quanto o Regulamento do ICMS admitem que as operações tributadas, posteriores a saídas com produtos agropecuários, garantem aos estabelecimentos que as praticar, direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas, não fazendo ambos os diplomas legais qualquer especificação quanto ao tipo de estabelecimento agrícola – se de produção ou de apoio, por exemplo, como quer fazer crer o Fisco Baiano, criando espécie normativa tácita de compensação de ICMS, sem correspondência na Lei Complementar 87/96.

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

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

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

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

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

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

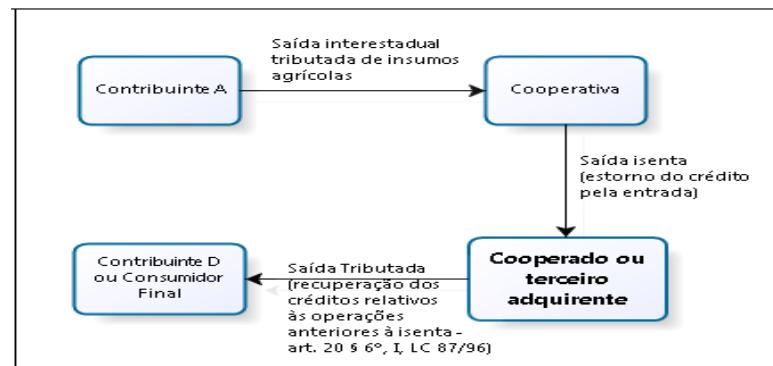
Ultrapassando as questões legais, no pertinente ao enquadramento das cooperativas agropecuárias como estabelecimento agropecuário de produção ou de consumo, passo a análise divergente deste entendimento.

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

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

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

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



Ocorre que, conforme as 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 as produções com as de outros cooperados para que estas tenham poder de comercialização, sendo a cooperativa apenas uma intermediadora, não auferindo lucros com tais operações.

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

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

Deste modo, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

## 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 EM PARTE o Auto de Infração nº 278906.0302/13-2, lavrado contra COPAGRO - COOPERATIVA DE PRODUTORES AGRÍCOLAS DE RODA VELHA, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$6.533.768,34, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, Carlos Antonio Borges Cohim Silva e José Roservaldo Evangelista Rios.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de julho de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS