

A. I. N° - 206920.0009/18-2  
AUTUADO - COPAVANTE – COOPERATIVA AGRÍCOLA DE AVANÇOS TECNOLÓGICOS  
AUTUANTES - CARLOS AUGUSTO BARBOSA NOGUEIRA e MARCO ANTONIO MACHADO  
BRANDÃO  
ORIGEM - INFRAZ BARREIRAS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 18/02/2019

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0003-05/19**

**EMENTA:** ICMS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO. SAÍDAS DE MERCADORIAS SUBSEQUENTES COM BENEFÍCIOS DE ISENÇÃO OU REDUÇÃO DO IMPOSTO. O contribuinte faz jus à manutenção dos créditos fiscais do ICMS cobrados nas operações subsequentes às saídas isentas ou tributadas com redução do imposto, de insumos agropecuários, na forma prevista no art. 20, §6º da LC 87/96, e no art. 264, inc. XVIII, letra “d”, do RICMS/12. Insubsistentes os estornos de créditos do ICMS efetuados pela fiscalização. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 30/04/2018, para exigir ICMS no valor histórico de R\$532.442,54, com a seguinte imputação: **01 - 01.02.26** - *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto. Conforme registro de entrada e apuração em anexo. Fatos geradores ocorridos nos meses de abril a dezembro de 2013. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.*

O contribuinte foi notificado do lançamento em 15/06/2018 e ingressou com impugnação administrativa em 03/08/2018, em petição (fls. 15/39) subscrita por advogado habilitado a atuar no processo através do instrumento de procura juntado à fl. 40.

Após destacar a tempestividade da peça defensiva o contribuinte sustenta a improcedência da cobrança do ICMS. Argumenta inexistir qualquer ilegalidade na sua conduta de apropriar os créditos fiscais objeto dos estornos, afirmando ter agido com amparo à Lei Complementar nº 87/96, no sentido de se creditar do ICMS decorrentes das operações de aquisições de insumos agrícolas utilizados por seus associados.

Relata ser uma Cooperativa de produtores rurais, sem fins lucrativos, constituindo uma associação autônoma de pessoas que se unem para satisfazer aspirações e necessidades econômicas, sociais e culturais comuns, por meio de uma empresa de propriedade coletiva e democraticamente gerida. Pontuou em seguida que as cooperativas são empresas privadas de gestão coletiva, sendo que os proprietários e responsáveis pela gestão são os próprios usuários, dando características singulares, tanto em termos de seu funcionamento, quanto de sua regulação interna.

Explica 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. Salienta que enquanto uma empresa não cooperativa tem como finalidade obter o máximo retorno por unidade de capital investido, visando exclusivamente o lucro do investidor, a empresa cooperativa tem como finalidade contribuir na valorização da produção dos seus cooperados visando melhorar sua qualidade de vida de seus associados. Destaca que essa diferença nos objetivos finais tem que ser especialmente considerada na análise dos seus atos e constitui uma das características específicas das organizações estruturadas na forma de cooperativas.

Destacou a defesa que as cooperativas de produtores rurais funcionam geralmente como fornecedoras de insumos, bens e serviços aos produtores associados, pois o âmbito de ação desses empreendimentos 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.

Afirmou, mais uma vez, que o objetivo das cooperativas é a melhoria da qualidade de vida ou o aumento da renda de seus cooperados, valorizando a produção e/ou diminuindo os custos de produção, gerando economias de escala que permitam a seus associados atingir os objetivos. Consigna que essa atividade tem um forte caráter social por agregar produtores rurais em seu quadro estatutário, com um fim não lucrativo, visando melhorar e desenvolver a atividade de produção agropecuária, viabilizando, em decorrência, a redução de custos e a obtenção de melhores preços no mercado. Reproduziu na peça de defesa os art. 3º e art. 4º, incisos VII e X da Lei nº 5.764/71, que definem os traços da sociedade cooperativa, com o seguinte conteúdo:

*“Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.*

*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:*

*VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral;*

*X - prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa;*

Argumenta, em acréscimo, que a cooperativa agropecuária representa uma verdadeira extensão das áreas e atividades rurais de seus cooperados, produtores rurais. Que o exercício da atividade da Cooperativa só tem sentido se for executada para promover as atividades dos cooperados, 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 competitividade. Ressalta que o estatuto da Autuada traduz este espírito associativista, abarcando a atividade de aquisição de insumos agropecuários sem intuito de lucro e que o valor da aquisição obtido pela Cooperativa é o mesmo repassado ao cooperado.

Sustenta a defesa que cada produtor individualmente considerado não pode ser considerado um estabelecimento agropecuário, sujeito a inscrição estadual entre outras obrigações fiscais, e a associação e o agrupamento de produtores não desconfigura a finalidade ou qualificação agropecuária do empreendimento cooperativo. Que seria uma aberração jurídica e o sepultamento do sistema cooperativo entendimento diverso que resultaria em retirar a competitividade das sociedades cooperativas comparativamente a outros empreendimentos da mesma natureza, localizados em Estados vizinhos (Piauí, Tocantins e Goiás).

Transcreveu na peça de defesa texto dispositivos da Lei Federal nº 8.171/1991 (arts. 4º e 45º), que regula a política nacional agrícola, destacando ser o cooperativismo atividade suma importância para a produção agropecuária, inserida na política agrícola nacional, de forma que se encontra caracterizada a cooperativa como um estabelecimento que opera no segmento agropecuário.

Acrescentou também que na seara federal o Estatuto da Terra, no art. 14, promove o sistema agropecuário incentivando a formação associativa, inclusive através de cooperativas, estabelecendo diretrizes ao Poder Público para incentivar e não desestimular o cooperativismo, ao contrário do procedimento adotado pelo FISCO baiano na presente ação fiscal.

Salientou que as cooperativas têm peculiaridades que as diferenciam das demais sociedades, conforme se encontrada disciplinado nos dispositivos da Lei nº 5.764/1971, que definiu a política nacional de cooperativismo e criou o regime jurídico das sociedades cooperativas, nos artigos 3º e 4º. De acordo com os citados dispositivos as cooperativas 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. Ressaltou que os lucros ou dividendos auferidos por essas sociedades retornam aos cooperados, que são as sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações por eles realizadas (inciso VII do artigo 4º do dispositivo legal acima). Reproduziu sobre essa tema, à fl. 7 da peça de defesa lições de RENATO LOPES BECHO (Tributação das Cooperativas, 2ª ed., Dialética, São Paulo, 1999, pp. 80 e 81).

Ao ingressar de forma mais específica na seara tributária, a defesa que o lançamento tributário não se afasta do conceito de ato administrativo, cujos elementos constituem pressupostos necessários para a sua validade como: a forma, o objeto, a finalidade e o motivo, que representam elementos cuja a não observância acarreta a invalidade do ato por estar contaminado pelo vício de ilegalidade.

Disse ser inaceitável no Direito Público a prática de ato administrativo/lançamento sem que Fisco tenha tido, razões de fato ou de direito, responsáveis pela emissão da vontade, cabendo à Administração verificar a existência dos fatos previstos na norma tributária ensejadora do lançamento, promovendo o seu perfeito enquadramento para efeito de aplicação da sanção.

No tocante ao ICMS, aduziu que o Princípio da Não-Cumulatividade está disciplinado pelo art. 155, § 2º, I, da Carta Política que prevê o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS através do abatimento do Imposto cobrado nas operações anteriores (e que, por isso, constitui crédito do mesmo), ainda que se tenha originado em operações ou prestações de serviços diversas.

Ressaltou que no caso concreto a Cooperativa Autuada comprou os insumos que foram utilizados por seus associados (produtores rurais), os adquirindo em seu próprio nome, escriturando, para tanto, a respectiva operação em seus livros fiscais. Explicou que o insumo adquirido é revendido/repassado para cada produtor rural associado, de acordo com suas necessidades e quantidades, sem, contudo, auferir lucro, já que se trata de uma sociedade cooperativa, extensão dos seus associados. Salientou mais à frente que a operação de entrada gera o direito ao crédito do ICMS em conformidade com o art. 155 da CF/1988 e art. 19, da Lei Complementar nº 87/1996.

Transcreveu em seguida, na peça impugnatória o conteúdo do texto do §3º, do art. 20, da Lei Complementar nº 87/1996 veda o direito de apropriação do crédito fiscal do imposto relativamente à operação de entrada de mercadorias que serão destinadas à comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou for isenta.

Esclareceu que em relação aos produtos agropecuários, em especial os discriminados pelo Convênio ICMS 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, não fazendo qualquer ressalva à característica do estabelecimento.

Ponderou que nas operações que envolvam circulação produtos agropecuários, o estabelecimento que as praticar, terá direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas. Disse que tal dispositivo não faz qualquer restrição à sua utilização por cooperativas ou à natureza de estabelecimento agropecuário produtor. No mesmo sentido, citou entendimento do STJ ao julgar o Agravo em Recurso Especial nº 960.758-RS.

Salientou em seguida que o Convênio ICMS 100/97, prevê a isenção e redução de base de cálculo para insumos agropecuários, assegurando a possibilidade de manutenção de tais créditos de ICMS. Explicou que, não é somente o Convênio que assegura a utilização de tais créditos, mas, sim, o art.20, parágrafo 6º, da LC 87/96.

Registrhou mais uma vez que faz jus a utilização dos créditos fiscais, por força do art. 20, § 6º, da LC 87/96, uma vez que adquiriu insumos agropecuários de fornecedores localizados fora do Estado da Bahia (operação interestadual tributada), se creditando do ICMS destacado nessas operações. Relata que promoveu operações internas isentas do imposto ao fornecer insumos agropecuários aos seus associados, sem auferir lucro, beneficiadas pelas disposições do Convênio ICMS 100/97 - art. 20 do RICMS/97 e art. 264 do RICMS/2012. Posteriormente, o associado ao entregar

a sua produção (ato cooperativo) para que a Cooperativa/Autuada promovesse a comercialização, nesse momento se concretizou a operação de saída tributada, subsequente à isenta, fazendo jus a cooperativa ao correspondente crédito do imposto objeto desta autuação, nos termos do art. 20, parágrafo 6º, da LC 87/96.

Reiterou que o Convênio ICMS 100/97, amparou a isenção das operações internas com produtos agropecuários, concedida pelo Estado da Bahia, entretanto foi o art. 20, parágrafo 6º, da LC 87/96 que assegurou a utilização dos créditos fiscais, uma vez que é a Cooperativa quem, efetivamente, comercializa a produção agrícola de seus associados, efetuando, portanto, a operação de saída tributada e subsequente à isenta, nos moldes definidos pelo mencionado dispositivo da lei complementar, aplicável em todo território nacional e de observância obrigatória dos legisladores estaduais, sendo um limitador do poder de tributar das unidades federadas, já que nos termos do art. 155, inciso XII, da CF, compete à Lei Complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, bem como hipóteses de manutenção de crédito fiscal. Transcreveu, mais uma vez na peça de defesa, as disposições dos arts. 28 e 29 da Lei nº 7.014/96 e a redação do art. 20 da Lei Complementar nº 87/1996, relacionados com a manutenção de crédito fiscal.

Reiterou que a manutenção de crédito fiscal continua vigente no ordenamento jurídico pátrio, sendo que 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, indicando a não observância pela Lei Estadual que o direito de aproveitamento do crédito fiscal é da competência e se encontra assegurado na Lei Complementar nº 87/1996 que se encontra em pleno vigor.

Ponderou que em se tratando de outros produtos diversos dos de origem agropecuária, o § 4º, do art. 20, da LC nº 87/1996 assegura que por deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderia haver disposição que não se aplicasse, no todo ou em parte, a vedação ao crédito do ICMS. Entretanto em se tratando de produto de origem agropecuária, por força do §6º, do art. 20, da LC nº 87/1996 o aproveitamento dos créditos fiscais foi plenamente assegurado pelo legislador complementar.

Consignou mais à frente que o art. 37 da Lei nº 7.014/96 prescreve 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 CF. Explicou que no § 2º, está previsto que o regulamento indicará as isenções, incentivos e benefícios vigentes, fazendo referência ao convênio que os instituiu.

Quanto ao objeto da presente lide a defesa reproduziu na inicial a decisão originária do STJ (REsp 897.513/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/12/2012, DJe 08/02/2013).

Sustentou que demonstrada a legalidade do aproveitamento do crédito fiscal decorrente das operações de aquisições interestaduais de insumos agropecuários, por expressa previsão no art. 20, §6º, da Lei Complementar nº 87/1996 estaria evidenciada a improcedência do presente Auto de Infração.

Sobre a mesma matéria a defesa reproduziu na peça impugnatória decisões exaradas pelo Poder Judiciário do Estado da Bahia, com destaque para a sentença proferida no Mandado de Segurança (MS) nº 0538466-03.2014.8.05.0001, em trâmite pela 11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador e na Ação Anulatória nº 0507599-85.2018.8.05.0001. Destacou ainda o Parecer da Procuradoria de Justiça e o Acórdão do TJ-BA que manteve a sentença, pedindo que esses pronunciamentos originários da esfera judicial sejam utilizados como paradigma a embasar a decisão do CONSEF.

Destacou também a defesa que na Ação Anulatória nº 0507599-85.2018.8.05.0001 ajuizada pela Autuada contra um Auto de Infração idêntico ao presente, a 3ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador-BA reconheceu a legalidade do aproveitamento de tal crédito fiscal e suspendeu a exigibilidade do crédito tributário. Frisou entendimento esposado nessa ação em

nada destoa da jurisprudência do E. STJ, de forma que mais uma vez restou comprovada, através da jurisprudência, o não cabimento da cobrança do ICMS objeto da autuação submetida a exame deste CONSEF/BA, vez que o aproveitamento do crédito fiscal estornado pelo fisco é previsto pelo no art. 20, §6º, da Lei Complementar nº 87/1996, tendo a legalidade de tal aproveitamento sido reconhecida pelo Poder Judiciário do Estado da Bahia.

Na mesma linha de entendimento das cortes judiciais da Bahia a defesa trouxe para exame dessa esfera administrativa de julgamento arestos originários do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (*TJRS - AC 70038438156 - 1ª C.Cív. - Rel. Des. Carlos Roberto Lofego Caníbal - J. 15.12.2010; TJRS. AP CÍVEL 70007788540, REL DES. ROQUE JOAQUIM VOLKWEISS, JULGADA EM 18/02/2004; Apelação e Reexame Necessário Nº 70028408714, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Irineu Mariani, Julgado em 12/08/2009; Apelação Cível Nº 70015077357, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 28/06/2006; Apelação Cível Nº 70007789118, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 28/04/2004*).

A impugnante defende a equiparação da cooperativa agropecuária ao estabelecimento agropecuário, tendo o direito ao crédito do ICMS destacado nas operações de aquisição de insumos agrícolas. Disse que a autuação se baseia em equivocado entendimento de que somente estabelecimentos industriais fariam jus ao aproveitamento dos créditos de ICMS, conforme o art. 20, §6º, da Lei Complementar nº 87/1996. Reproduz o art. 264, inciso XVIII, alínea “d”, do RICMS/2012, vigente até 31/05/2016 (A alínea “d” do inciso XVIII do art. 264 foi revogada pelo Decreto nº 16.738, de 20/05/16, DOE de 21/05/16, efeitos a partir de 01/06/16), onde se admite a manutenção do crédito nas entradas dos insumos relacionados no Convênio ICMS 100/97, desde que realizada por estabelecimentos agropecuários.

Frisou em sequencia que o conceito de estabelecimento no campo do ICMS implica necessariamente em habitualidade na prática de operações, com o objetivo de transmissão da propriedade de mercadorias que produz ou adquire para revenda, ou seja, está ligado à atividade econômica exercida pela unidade de produção e não à propriedade exercida sobre o imóvel rural. Acrescenta que a definição de estabelecimento agropecuário, de acordo com o Dicionário Aurélio, é o local onde funcionam e se alojam instituições, organizações, etc. Reproduziu também as disposições dos arts. 1.142 e 966 do Código Civil, que a definiram a figura jurídica do estabelecimento prescrevem que consideram dentro deste conceito *“todo o complexo de bens organizado para o exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária”*, considerando empresário (art. 966) quem *“... exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”*, sendo que a empresa somente pode ser atividade com estas características.

Assevera que a definição dada pelo dicionário Aurélio, confirma que estabelecimento é a organização econômica destinada à produção ou venda de mercadorias ou serviços, assim, reafirma que a definição de empresa está relacionada às noções de atividade econômica organizada e à produção ou circulação de bens ou serviços. Já a agropecuária está relacionada à teoria e prática da agricultura e da pecuária, nas suas relações mútuas.

Unindo os conceitos acima a defesa deduz o estabelecimento agropecuário é toda unidade de produção dedicada, total ou parcialmente, às 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). Portanto, reafirma que a Autuada 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, sendo imperioso reconhecer que pratica atos inerentes à atividade dos empresários rurais a ela associados, devendo ser considerada, portanto, um estabelecimento agropecuário. Nessa linha de raciocínio a defesa sustenta a inaplicabilidade do art. 310, inciso II do RICMS, que veda o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento quando a operação subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao

exterior.

Afirma, em que no caso em exame, que deve ser aplicada a norma do art. 264, inciso XVIII do RICMS vigente à época, por ser a norma específica quando se trata de insumos agropecuários, salientando mais uma vez que o próprio Convênio ICMS 100/97 autoriza ao Estado a não exigir a anulação do crédito de ICMS referente a mercadorias isentas ou não tributadas.

Reproduziu na peça impugnatória o teor da norma do RICMS/12 (era. 264, inc. XVIII, letras “a” a “d”, *“in verbis”*:

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

*Nota: A alínea “d” do inciso XVIII do art. 264 foi revogada pelo Decreto nº 16.738, de 20/05/16, DOE de 21/05/16, efeitos a partir de 01/06/16.*

Chama a defesa a atenção para o texto da letra “a”, que ressalta expressamente que o benefício fiscal alcança todas as operações de circulação dos insumos, desde a sua produção até a destinação final. Reafirma que 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. Que havendo isenção nas saídas internas, será assegurado o direito à manutenção do crédito dos insumos agropecuários. Pontua que na letra “b” resta atendida a pretensão defensiva uma vez que todos os insumos adquiridos no caso em exame são repassados aos Cooperados para utilização na produção agropecuária, não havendo, portanto, destinação dos insumos para fins diversos que a agropecuária.

Destacou ainda que a restrição da letra “c” do dispositivo do Convênio em exame é específica para estabelecimento industrial, pois não se aplica a estabelecimento agropecuário. Já na letra “d” resta atendida a exigência ali prevista, pois a Cooperativa é um estabelecimento agropecuário, deixando claramente evidenciada a possibilidade da manutenção dos créditos.

A defesa citou e reproduziu na peça impugnatória o conceito de estabelecimento agropecuário, originário do CEPA, instituição do Estado de Santa Catarina ([http://cepa.epagri.sc.gov.br/Dados do LAC/lac\\_conceitos.htm](http://cepa.epagri.sc.gov.br/Dados do LAC/lac_conceitos.htm)): com o seguinte conteúdo: “É toda unidade de produção dedicada, total ou parcialmente, a atividades agropecuárias, subordinadas a uma única administração (do produtor ou do administrador), independente de tamanho, forma jurídica, situação (urbana ou rural) ou finalidade da produção (subsistência ou mercado).

Transcreveu o art. 11 da Lei Complementar do ICMS (LC 87/96), que define que estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias. Complementou essa definição afirmando que a qualificação de atividade agropecuária, ou seja, de estabelecimento agropecuário, é aquele local onde se exerce as atividades, compra e venda, produção, uso, de produtos relacionados com a agropecuária.

Reitera a defesa, portanto, a partir do quadro normativo apresentado, que a autuado é um

estabelecimento agropecuário, seja pela comercialização de produtos agropecuários para seus cooperados, seja pela sua característica básica de extensão das atividades de seus associados (produtores rurais). Enfatiza que o Regulamento do imposto ao tratar de estabelecimento agropecuário na redação do art. 264, XVIII, deu o alcance necessário ao benefício, pois incide sobre todas as operações de circulação do insumo agropecuário, independente dessas operações serem realizadas através de cooperativas, cujas atividades estão diretamente ligadas à atividades agropecuária de seus associados, de forma que estariam enquadradas no conceito de estabelecimento agropecuário para efeito de acumulação de crédito de ICMS, previsto no art. 104, VI, do RICMS/97, a partir de 01/05/10, e no art. 264, XVIII, “d”, do RICMS/12, vigente à época. Afirmou mais uma vez diante dessas considerações que restou comprovada a insubsistência da presente autuação.

Finalizou a peça de defesa pedindo pela total improcedência do Auto de Infração.

Foi prestada informação fiscal em 06/11/2018, peça processual que foi anexada às fls. 101/102 do PAF. Os autuantes após fazerem um resumo da peça impugnatória, afirmaram que a manutenção do crédito fiscal de insumos agropecuários só alcança os estabelecimentos agropecuários ou os estabelecimentos industriais quando tais produtos sejam utilizados como insumos para as suas respectivas produção.

Disseram que o estabelecimento autuado não tem atividade relacionada à manutenção do crédito fiscal, estando enquadrada no cadastro do ICMS/BA na condição normal, com atividade econômica principal “relativa às atividades de apoio à agricultura não especificada anteriormente”, que comercializa matérias primas e produção dos cooperados, não se confundindo, portanto como estabelecimento agropecuário, que prepara a terra, planta e colhe os produtos agropecuários, os quais se enquadram os seus associados.

Disseram que conforme previsto na legislação vigente, positivada no RICMS, a manutenção dos créditos fiscais destacados nas notas fiscais de insumos agropecuários, objeto de isenção nas operações de saídas internas, caberia quando houvesse a entrada desses insumos em estabelecimento agropecuário ou industrial, conforme previsto no art. 104, VI do RICMS/97, a partir de 01/05/2010, e no art. 264, XVIII, “c” e “d” do RICMS/2012.

Em relação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, na forma do artigo 20, § 6, inciso I, da LC 87/96, os autuantes declararam que o estabelecimento autuado, em operações tributadas posteriores as saídas isentas, teria o direito ao crédito cobrado nas operações anteriores, com a realização pretérita de insumos utilizados na produção agrícola comercializada, não podendo se confundir com a manutenção dos créditos fiscais utilizados pelo autuado dos insumos adquiridos, no qual reafirma que essa permissão é dada apenas aos estabelecimentos agropecuários e industriais.

Concluíram a peça informativa afirmando que os créditos fiscais utilizados pelo autuado são indevidos, estando a exigência fiscal formalizada no Auto de Infração em lide em conformidade com a legislação vigente. Pedem pela procedência do ato de lançamento do ICMS.

## VOTO

O Auto de Infração em lide, foi lavrado para exigir ICMS em razão da utilização indevida de crédito fiscal, no valor histórico de R\$ 532.442,54, fatos verificados nos meses de abril a dezembro do exercício de 2013. As operações objeto do estorno tem origem nas aquisições de mercadorias (insumos agropecuários), com saídas internas subsequentes beneficiadas com isenção do imposto, prevista no Convênio ICMS 100/97.

Os fatos que ensejaram a cobrança do ICMS através dos estornos de créditos, foram realizados com a seguinte configuração:

- O estabelecimento autuado, na condição de cooperativa, adquiriu insumos agropecuários de

contribuintes localizados em outras unidades, cujas operações foram tributadas, e se creditou do imposto destacado nas notas fiscais;

- b) Os insumos adquiridos foram revendidos em operações internas e destinados a produtores agropecuários associados (cooperados). As referidas operações foram beneficiadas com a isenção do ICMS;
- c) A cooperativa, em etapa subsequente, recebeu a produção agrícola de seus associados (cooperados) e a revendeu com tributação do ICMS, recuperando os créditos de ICMS relativos às operações anteriores à isenção, aplicando a norma contida no art. 20, § 6º, inc. I da Lei Complementar nº 87/96.

A questão em exame foi objeto de outros processos administrativos fiscais que tramitaram por este CONSEF, em que figurou como parte o contribuinte autuado, a exemplo do PAF nº 278906.0301/13-6, do qual foram gerados os Acórdãos nº 0167-02/14 (1ª Instância) e o Acórdão 0329-11/17 (2ª Instância). As referidas decisões, entretanto, não foram favoráveis à tese de contribuinte.

Não obstante esses precedentes sustentarem o entendimento da pertinência dos estornos, baseado no fato deque a cooperativa não desenvolve diretamente atividade de produção agropecuária, observo que a partir do que se encontra posto no ordenamento jurídico que disciplina a matéria em exame, o direito à utilização de crédito fiscal nas aquisições de insumos por estabelecimentos agropecuários tem origem no que estabelece a Constituição Federal, no art. 155, inc. XII, quando a Lei Maior determina ser de competência da Lei Complementar do ICMS disciplinar o regime de compensação desse tributo, incluindo aí a possibilidade de manutenção de créditos fiscais.

Já a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 20, § 6º, 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**, não fazendo nenhuma restrição ou qualquer ressalva no que pertinente ao tipo de estabelecimento.

Eis o teor da norma da LC acima citada:

*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:*

*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.*

(...)

*§ 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.*

Nesta mesma linha, a legislação estadual (RICMS/12), em seu art. 264, XVIII, determina, em caráter semelhante à Lei Complementar, comando normativo equivalente. 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) fica admitida a manutenção de crédito nas entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção de que cuida este inciso;"*

*Nota: A alínea "d" do inciso XVIII do art. 264 foi revogada pelo Decreto nº 16.738, de 20/05/16, DOE de 21/05/16, efeitos a partir de 01/06/16.*

Resta claro que os citados atos normativos (LC e RICMS-Ba), na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, verificados no exercício de 2013, não limitavam o direito ao crédito às operações realizadas por estabelecimento “agropecuário produtor”. As discussões acerca do tipo de estabelecimento ao qual se enquadram as cooperativas, se de produção ou de comercialização, conforme foi destacado na informação fiscal prestada pelo autuantes, não é requisito para a fruição do benefício em contenda, na redação da norma vigente em 2013. As normas acima reproduzidas não fazem qualquer diferenciação em seu texto, não cabendo ao intérprete, através do processo hermenêutico/interpretativo estabelecer restrições aos comandos normativos citados.

A Lei Complementar, conforme já exposto linhas acima, no art. 20, § 3º, inc. II e o subsequente § 6º, fazem referência às operações com produtos agropecuários. A norma do RICMS-Ba/2012 (art. 264, inc. XVIII, letra “d”), deve ser interpretação à luz da LC sem qualquer restrição quanto ao estabelecimento que venha a realizar as operações subsequentes a isenção. Ademais, por se tratar de benefício fiscal, a interpretação do dispositivo deve ser literal, conforme determina o art. 111 do CTN, sem ampliações ou restrições ao que se encontra expresso no texto normativo.

Não há, portanto, nem mesmo no texto do RICMS/12, a expressão “**estabelecimento agropecuário produtor**”, para firmar qualquer diferenciação com as cooperativas agropecuárias que apenas fomentam ou estimulam a produção de seus associados (cooperados), através da compra de insumos e a subsequente venda da produção em condições mais vantajosas para seus associados. Essa circunstância de apenas fomentar ou incentivar a atividade agropecuária não as exclui do rol de beneficiários do regramento atinente a manutenção dos créditos de ICMS, sob pena, também, de tornar seu qualquer efeito as prescrições normativas contidas no ordenamento jurídico, a exemplo da norma constitucional positivada no art. 146, III, “c”, que também remete a lei complementar estabelecer tratamento adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

É relevante destacar que o próprio Poder Judiciário do Estado da Bahia vem reiteradamente decidindo em favor da tese da manutenção dos créditos ICMS nas operações de aquisições de insumos realizadas através de cooperativas agropecuárias, independentemente da atividade de produção ser realizada pela própria entidade associativa ou por intermédio dos seus produtores rurais associados.

Nesse sentido vejamos alguns precedentes judiciais:

Destaco inicialmente a sentença proferida no Mandado de Segurança nº 0538466-03.2014.8.05.0001, pela 11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador em 24/09/2014, que apreciou a mesma matéria objeto da presente Ação, bem como Parecer da Procuradoria de Justiça e o Acórdão que manteve a sentença pelo TJ/BA (**destaques em negrito**):

[...]

*Versa o presente mandado de segurança acerca da manutenção dos créditos fiscais do ICMS cobrado nas*

*operações anteriores às isentas ou não tributadas, com o imposto devido nas operações subsequentes, quando a isenção ou não tributação seja relativa a produtos agropecuários, com afastamento da determinação contida no processo administrativo de consulta, onde entendeu-se não fazer jus a Impetrante, ao creditamento mencionado, por não exercer ela atividade agropecuária de produção.*

*Sobre o tema debatido, a Lei Complementar nº. 87/96, lei federal que dispõe acerca do ICMS, prevê da seguinte forma:*

[...]

*Na legislação estadual, previsão semelhante à referida LC encontra-se no RICMS/BA, em seu art. 264, inciso XVIII. Veja-se:*

*O argumento trazido pelo Fisco estadual de que, por exercer a Impetrante atividades de apoio à agricultura não especificadas (atividades de pós-colheita, representação comercial de matéria prima agrícola e animais vivos), não estaria ela enquadrada em atividade de produção agrícola, não podendo, por isso, utilizar o benefício da manutenção de crédito, não tem suporte de juridicidade.*

*Isso porque a tese estatal traz inovação ao disposto na Lei Complementar 87/96 e no próprio RICMS, vez que tais atos normativos não limitam o direito ao crédito à estabelecimento agropecuário produtor. Portanto, de registrar-se que, tanto a Lei Complementar, quanto o Regulamento do ICMS, admitem que as operações tributadas, posteriores a saídas com produtos agropecuários, garantem ao estabelecimento 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 do estabelecimento agrícola – se de produção ou de apoio, por exemplo, como quer fazer crer o Fisco Baiano, criando espécie normativa tácita de compensação do ICMS, sem correspondência na Lei Complementar 87/96.*

*Com efeito, a Constituição Federal, em seu artigo 155, II, e § 2º, inciso I, dispõe que o imposto será não cumulativo, salvo determinação expressa em contrário da legislação, o que, na hipótese, tal determinação vem explicitada na Lei Complementar 87/96, especificamente nos arts. 20 e 264 do RICMS, como visto, onde não há qualquer ressalva a tratarem-se acerca da necessidade de especificação do tipo do estabelecimento agropecuário, se de produção ou não, evidenciando a violação à norma complementar, que, como cediço, é quem deve disciplinar tais procedimentos.*

[...]

*Portanto, conclui-se que não há qualquer determinação legal que impeça a Impetrante de usufruir do direito disposto nos arts. 20, § 6º, I, e 264, da LC 87/96 e RICMS, respectivamente.*

*Nesse teor, de registrar-se que, no hostilizado parecer final da SEFAZ, elaborado na Consulta Administrativa formulada pela Impetrante, foi ela reconhecida, em função da atividade que exerce, como estabelecimento agropecuário. Entretanto, ali se firmou o entendimento de que não poderá ela utilizar o benefício da manutenção de crédito nas aquisições tributadas de mercadorias listadas no Convênio 100/97 por não exercer atividade de produção.*

*Pois bem.*

*Para estancar qualquer dúvida sobre a tese equivocada do Fisco baiano, como se trata a Impetrante de uma sociedade cooperativa, poderia ela ser enquadrada como de consumo ou de produção.*

*Conceitualmente, a cooperativa existe com o intuito de prestar serviços a seus associados, de tal forma que possibilite o exercício de uma atividade comum econômica, sem que tenha ela fito de lucro, cujo objetivo é dar melhores condições de vida a seus membros e dependentes, obtendo também vantagem econômica para todos os membros do grupo que se uniu.*

[...]

*Dos ensinamentos da doutrina acostada emerge que a cooperativa agrícola autora é de produção, do que decorre, também por esta vertente, o desacerto do parecer final exarado na consulta nº 05783720141 que não a considerou assim.*

*Tal conclusão administrativa, por óbvio, vai de encontro à intenção de qualquer Administração Pública no sentido de fomentar a economia e fazer circular a renda, eis que de nada adianta, por um lado, oferecer um benefício e, de outro, tolher sua utilização, com exigência não prescrita em lei ou, até mesmo, por meio de interpretação equivocada da legislação tributária.*

*Isso posto, CONCEDO 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, inciso I, da LC 87/96 e do art. 264, inciso XVIII do RICMS/BA (Decreto Estadual 13.780/12), 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.*

Ao apreciar a Apelação do Estado da Bahia nesse mesmo processo, o Tribunal de Justiça do Estado Bahia manteve o mesmo entendimento, pela legalidade do aproveitamento dos referidos créditos fiscais, conforme ementa abaixo transcrita:

**APELAÇÕES CÍVEIS SIMULTÂNEAS. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. COOPERATIVA QUE DESEMPENHA ATIVIDADE DE APOIO À AGRICULTURA. LEI COMPLEMENTAR N° 86/97 E RICMS/BA QUE NÃO LIMITAM O DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS NAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS INTERNAS ISENTAS DE PRODUTOS AGRÍCOLAS APENAS A ESTABELECIMENTOS PRODUTORES. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA. ART. 155, §2º, I, DA CF/88. ART. 20, §6º, I, DA LEI COMPLEMENTAR N° 86/97, QUE AUTORIZA O CREDITAMENTO DO IMPOSTO COBRADO NAS OPERAÇÕES ANTERIORES ÀS ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS, COM O IMPOSTO DEVIDO NAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES, DESDE QUE A ISENÇÃO OU NÃO TRIBUTAÇÃO SEJA RELATIVA A PRODUTOS AGROPECUÁRIOS. EFEITOS PATRIMONIAIS DA CONCESSÃO DE SEGURANÇA QUE SOMENTE PODERÃO OCORRER À PARTIR DA DATA DE IMPETRAÇÃO DO WRIT. SÚMULA 271, DO STF. PRECEDENTES. APELAÇÕES CÍVEIS NÃO PROVIDAS. SENTENÇA MANTIDA EM REEXAME NECESSÁRIO, NA ESTEIRA DO PARECER MINISTERIAL.**

*(Classe: Apelação, Número do Processo: 0538466-03.2014.8.05.0001, Relator(a): Maria de Lourdes Pinho Medauar, Primeira Câmara Cível, Publicado em: 06/03/2018 )*

Em recente decisão proferida nos autos da Ação Anulatória nº 0507599-85.2018.8.05.0001 ajuizada pela própria Cooperativa, ora autuada, em Auto de Infração idêntico ao presente, a 3ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador-BA reconheceu a legalidade do aproveitamento dos créditos fiscais e suspendeu a exigibilidade do crédito tributário.

No mesmo sentido já decidiu o Eg. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul:

**APELAÇÃO CÍVEL - TRIBUTÁRIO - ICMS - NÃO CUMULATIVIDADE - PRODUTOS AGROPECUÁRIOS SEMESENTES - MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS FISCAIS EM OPERAÇÕES DE SAÍDAS ISENTAS - RESTRIÇÃO IMPOSTA PELO REGULAMENTO - IMPOSSIBILIDADE - Mesmo em se tratando de saídas isentas, a LC 87/96 e a Lei Estadual 8820/89 garantem a manutenção dos créditos fiscais relativos às operações com produtos agropecuários, sem qualquer restrição. Conforme art. 99 do CTN, o decreto regulamentar deve restringir-se ao conteúdo da lei, não podendo, portanto, impor condição ou restrição não disciplinada no diploma legal de regência, como ocorre no caso, onde o RICMS (decreto estadual 37699/97) restringe a apropriação do crédito. Violação ao princípio da legalidade e à não-cumulatividade. APELO PROVIDO. (TJRS - AC 70038438156 - 1ª C.Cív. - Rel. Des. Carlos Roberto Lofego Caníbal - J. 15.12.2010 )**

No seu voto, assim consignou o Desembargador Relator:

[...]

*"Art. 99: O conteúdo (matéria disciplinada) e o alcance (extensão) dos decretos (no caso, regulamentares, editados pelo Poder Executivo) restringem-se (limitam-se) aos das leis (editadas pelo Legislativo, não podendo, portanto, dispor de forma contrária a estas, ou seja, não podem criar direito ou obrigação nova, não contemplados nas leis regulamentadas) em função das quais sejam expedidos (que originaram a necessidade de sua edição), determinados com observância das regras de interpretação estabelecidos nesta Lei (devendo, para tanto, ser observados os arts. 107 a 112 do Código, e, obviamente, também as demais regras de hermenêutica, competindo ao Judiciário, todavia, por provocação do interessado, avaliar se o Poder Executivo deu, por via de seus regulamentos, adequada interpretação da lei).*

*Caso os regulamentos venham a criar direito ou obrigação nova, não previstos na lei que visam a regulamentar, serão eles, nesse particular, de um lado, ilegais (sob a ótica de que afrontam a lei que visam a regulamentar), e, de outro, constitucionais (sob a ótica de que invadiram a competência do Poder Legislativo), assim declaráveis pelo Poder Judiciário (...)" Com efeito, "qualquer excesso do decreto, em relação à lei, constituirá um vício que pode ser submetido a controle jurisdicional, vício esse denominado ilegalidade." (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário, 14ª ed, 1995, p. 56).*

*No caso em debate, vê-se que a restrição ao aproveitamento dos créditos fiscais, ou permissão do estorno, o que, ao fim e ao cabo, pretende o Estado com a alteração do RICMS, padece de ilegalidade.*

*Ao impor consequência, restrição ou condição não embasada em lei, mas tão-somente em decreto regulamentar, o poder tributante extrapola a legalidade, razão pela qual não pode subsistir, haja vista que a restrição imposta, não encontra respaldo na lei de regência, mas somente no RICMS.*

*Tal conduta do fisco estadual tem gerado inúmeras ações análogas, tendo esta Corte já decidido nesse*

sentido em questões semelhantes a estas, como se observa dos julgamentos abaixo:

**DIREITO TRIBUTÁRIO. RICMS/RS, ART. 37, § 8º. DIREITO DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO COM DÉBITO RELATIVO A MERCADORIA DA MESMA ESPÉCIE: DESCABIMENTO.**

*Descabe, como feito pelo § 8º do art. 37 do RICMS do RS, ao dispor que “os créditos fiscais relativos ao benefício do não estorno somente poderão ser utilizados para a compensação com débitos fiscais decorrentes de operação de saída ou de importação de mercadoria da mesma espécie da que originou o respectivo não-estorno”, condicionar o direito de compensação de créditos com débitos relativos a mercadorias da mesma espécie. Em outras palavras, é vedado à lei instituidora do ICMS e, muito mais, ao seu regulamento, limitar ou restringir direitos que as leis tributárias de hierarquia superior (art. 155, § 2º, I e II, da CF, e art. 19 da LC nº 87/96) não só não restringem, como garantem, forte no princípio da não-cumulatividade. Rejeitadas as preliminares, apelo provido, por unanimidade. (TJRS. AP CÍVEL 70007788540, REL DES. ROQUE JOAQUIM VOLKWEISS, JULGADA EM 18/02/2004)*

**APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. ICMS. PRODUTOS AGROPECUÁRIOS. TRIBUTAÇÃO NAS OPERAÇÕES DE ENTRADA E ISENÇÃO DAS DE SAÍDA. PREVISÃO LEGAL NO SENTIDO DO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO. SE O ART. 20, § 6º, I, DA LC 87/96, E O ART. 16, § 2º, DA LEI-RS 8.820/89, NÃO FAZEM RESTRIÇÃO, NÃO PODE FAZÊ-LO O ART. 37, § 8º, DO RICMS, SOMENTE ADMITINDO A COMPENSAÇÃO COM CRÉDITO GERADO POR MERCADORIA DA MESMA ESPÉCIE. AO INVÉS, A LEI NÃO ESTABELECE COMPENSAÇÃO POR PRODUTO (CRÉDITO DE ENTRADA GERADO PELO “A<sub>c</sub> COM DÉBITO DE SAÍDA GERADO PELO MESMO PRODUTO), E SIM COMPENSAÇÃO EM PROCEDIMENTO UNIVERSAL (NÃO IMPEDE CRÉDITO DE ENTRADA GERADO PELO PRODUTO “A<sub>c</sub> COM DÉBITO DE SAÍDA GERADO PELO PRODUTO “B<sub>c</sub>). PRECEDENTE ESPECÍFICO. APELAÇÃO DESPROVIDA E SENTença CONFIRMADA EM REEXAME NECESSÁRIO. (Apelação e Reexame Necessário Nº 70028408714, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Irineu Mariani, Julgado em 12/08/2009)**

**APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. NÃO-CUMULATIVIDADE. PRODUTOS AGROPECUÁRIOS. MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS FISCAIS EM OPERAÇÕES DE SAÍDAS ISENTAS. CONDIÇÃO IMPOSTA PELO REGULAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Mesmo em se tratando de saídas isentas, a LC 87/96 e a Lei Estadual 8820/89 garantem a manutenção dos créditos fiscais relativos às operações com produtos agropecuários, sem qualquer restrição. Conforme art. 99 do CTN, o decreto regulamentar deve restringir-se ao conteúdo da lei, não podendo, portanto, impor condição ou restrição não disciplinada no diploma legal de regência, como ocorre no caso, onde o RICMS (decreto estadual 37699/97) exige que a compensação dos referidos créditos fiscais ocorra, tão somente, nas saídas das mesmas mercadorias que ensejaram o direito ao crédito. Violão ao princípio da legalidade e à não-cumulatividade.**

*Direito a compensar os referidos créditos fiscais garantidos pela LC 87/96 e Lei Estadual 8820/89 com os débitos globais gerados nos períodos de apuração. Inteligência da sistemática constitucional da não-cumulatividade. Segurança concedida. APELO PROVIDO. (Apelação Cível Nº 70015077357, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 28/06/2006)*

**APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. NÃO-CUMULATIVIDADE. PRODUTOS AGROPECUÁRIOS. MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS FISCAIS EM OPERAÇÕES DE SAÍDAS ISENTAS. CONDIÇÃO IMPOSTA PELO REGULAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. PRELIMINARES. 1. Decadência. Não há falar em prazo decadencial de 120 dias para impetração do mandado de segurança quando a exigência fiscal é continuada. Mandado de segurança preventivo. Preliminar afastada. 2. Ausência de direito líquido e certo. Matéria de mérito. Inexistência de divergência quanto à matéria fática. Preliminar afastada. 3. Mérito. Mesmo em se tratando de saídas isentas, a LC 87/96 e a Lei Estadual 8820/89 garantem a manutenção dos créditos fiscais relativos às operações com produtos agropecuários, sem qualquer restrição. Conforme art. 99 do CTN, o decreto regulamentar deve restringir-se ao conteúdo da lei, não podendo, portanto, impor condição ou restrição não disciplinada no diploma legal de regência, como ocorre no caso, onde o RICMS (decreto estadual 37699/97) exige que a compensação dos referidos créditos fiscais ocorra, tão somente, nas saídas das mesmas mercadorias que ensejaram o direito ao crédito. Violão ao princípio da legalidade. Direito a compensar os referidos créditos fiscais garantidos pela LC 87/96 e Lei Estadual 8820/89 com os débitos globais gerados nos períodos de apuração. Segurança concedida. APELO PROVIDO. (Apelação Cível Nº 70007789118, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 28/04/2004)**

Por fim, observo que o STJ tem firmado o entendimento também na mesma linha de raciocínio acima exposta. É o que se vê do REsp nº 897.513/RS, citado na peça de defesa. Vejamos o inteiro teor da Ementa que integra o Acordão do STJ no referido Recurso Especial:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 142 DO CTN. PRESUNÇÃO JURIS TANTUM DE LEGITIMIDADE DA CDA. REEXAME DE PROVA. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DECORRENTES DO BENEFÍCIO DO "NÃO ESTORNO", ORIGINADOS EM OPERAÇÕES SUJEITAS AO REGIME DE ISENÇÃO. APROVEITAMENTO. EXIGÊNCIA DE QUE A COMPENSAÇÃO OCORRA ENTRE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS DA MESMA ESPÉCIE DA QUE ORIGINOU O RESPECTIVO NÃO ESTORNO. NORMA ESTADUAL (RICMS/RS) QUE VIOLA O ART. 20, § 6º, DA LC 87/96. 1. O reexame de matéria de prova é inviável em sede de recurso especial (Súmula 7/STJ). 2. O art. 20, § 6º, da LC 87/96 autoriza o creditamento do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas, com o imposto devido nas operações subsequentes, desde que a isenção ou não tributação seja relativa a produtos agropecuários; ou outras mercadorias autorizadas em lei estadual. No caso concreto, "restou incontrovertida a possibilidade de transferência de crédito fiscal, ainda que resultante do benefício do não-estorno da importância de que se creditou o contribuinte originário, que realizou operação de circulação de mercadoria abrangida pela isenção", conforme observou o Tribunal de origem. Impende observar que o Estado do Rio Grande do Sul não impõe obstáculos à transferência dos créditos de ICMS entre as empresas envolvidas (alienante e adquirente do estabelecimento), razão pela qual não fica configurada ofensa ao art. 25 da LC 87/96. 3. O art. 155, § 2º, inciso II, da CF/88 impõe que a isenção ou não incidência não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Desse modo, a Constituição Federal, em regra, impõe a anulação (estorno) dos créditos de ICMS, ressalvando a existência de "determinação em contrário da legislação" (art. 155, § 2º). Embora o art. 155, § 2º, da Constituição Federal tenha utilizado a expressão "legislação", não se pode olvidar que o art. 155, § 2º, XII, "c", da CF/88 dispõe que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do ICMS. A LC 87/96, no que se refere aos produtos agropecuários, autorizou, de forma plena, o creditamento do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas com o imposto devido nas operações subsequentes. Em relação a outras mercadorias, a autorização depende da previsão em lei estadual (art. 20, § 6º, II, da LC 87/96). Desse modo, o legislador complementar federal não impôs restrição ao aproveitamento dos créditos concernentes aos produtos agropecuários. 4. A LC 87/96, em harmonia com a CF/88, assegura o direito à compensação levando em consideração o imposto devido em cada operação, na qual haja circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, sem impor que a operação antecedente refira-se a uma determinada mercadoria ou serviço. Destarte, a regra contida no regulamento estadual (art. 37, § 8º, do RICMS/RS) inova o ordenamento jurídico, ou seja, a Administração Pública Estadual, ao exigir que a compensação ocorra entre produtos agropecuários da mesma espécie da que originou o respectivo crédito (não estorno), criou regra nova de compensação do ICMS (por ato infralegal), que não é prevista nem na Constituição Federal nem na LC 87/96. Desse modo, viola o art. 20, § 6º, da LC 87/96 a disposição contida em norma infralegal estadual que restrinja seu âmbito de aplicação, criando regra nova de compensação do ICMS, sobretudo porque tal matéria é reservada à lei complementar. 5. Nos termos do art. 99 do CTN, "o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei". Como bem observa Roque Antônio Carrazza, "os regulamentos, no Brasil, sujeitam-se ao princípio da legalidade, só podendo surgir para dar plena aplicabilidade às leis, aumentando-lhes o grau de concreção", razão pela qual "os regulamentos executivos devem limitar-se a estabelecer os pormenores normativos de ordem técnica que viabilizam o cumprimento das leis a que se referem". 6. Cumpre registrar que a presente conclusão não implica usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal. Isso porque, conforme pacífico entendimento daquela Corte, "quando um decreto executivo vai além de regular a lei que lhe dá fundamento de validade, não se tem um problema de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, sendo incabível sua análise em recurso extraordinário, o qual só admite o exame de ofensa direta à Constituição federal" (AgR no AI 608.661/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 17.9.2012), ou seja, "se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional" (AgR no RE 455.817/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 30.9.2005; AgR no RE 349.307/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Carlos Britto, DJ de 3.12.2004). 7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido.*

### **Decisão**

*Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento: "A Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, deu-lhe parcial provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." A Sra. Ministra Diva Malerbi (Desembargadora convocada TRF 3ª Região), os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins e Herman Benjamin (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.*

Assim, por tudo quanto exposto, julgo IMPROCEDENTE o presente Auto de Infração. O contribuinte faz jus à manutenção dos créditos fiscais cobrados nas operações

subsequentes às saídas isentas ou tributadas com redução do imposto, de insumos agropecuários, na forma prevista no art. 20, §6º da LC 87/96 e no art. 264, inc. XVIII, letra “d”, do RICMS/12.

#### VOTO DISCORDANTE

Em que pese a boa fundamentação expendida no voto do n. Relator, discordo do seu posicionamento.

O Auto de Infração exige ICMS em razão da utilização indevida de crédito fiscal relativo a aquisições de insumos agropecuários por estabelecimento de cooperativa de comercialização, cujas saídas internas subsequentes foram beneficiadas com isenção do imposto, prevista no Convênio ICMS 100/97.

No voto foi circunstaciado que O estabelecimento autuado, na condição de cooperativa, adquiriu insumos agropecuários, creditou-se do imposto e *“foram revendidos em operações internas e destinados a produtores agropecuários associados (cooperados)”,* com a isenção do ICMS, e na etapa subsequente, *“recebeu a produção agrícola de seus associados (cooperados) e a revendeu com tributação do ICMS, recuperando os créditos de ICMS relativos às operações anteriores à isenção”*, aplicando a norma contida no art. 20, § 6º, inc. I, da LC 87/96.

Esta premissa de que a cooperativa compra insumos, vende aos associados, recebe a produção e revende, está equivocada, tendo em vista que o próprio Estatuto Social da Cooperativa (fls. 52 a 68) indica na seu art. 2º, nos seus parágrafos 1º, 2º, 3º e 4º estabelecem (fl. 53):

*§1º A cooperativa poderá participar de empresas não cooperativas para desenvolver atividades complementares de interesse do quadro social;*

*§2º A cooperativa poderá adquirir produtos de não associados, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de suas instalações;*

*§3º A cooperativa poderá fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a Lei nº 5.764, de 15/12/1971.*

*§4º Os resultados das operações da cooperativa com os não associados, mencionados nos §2º e 3º deste artigo, deverão ser levados à conta do “Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social” [FATES] e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.*

A Ata da Assembleia de 28/03/18 (fl. 47), indica que na prestação de contas do exercício de 2017, foi constituído *“FATES de 5% no valor de R\$74.738,00”*, o que comprova operacionalização de compras e vendas com não associados, o que fulmina o argumento de que comercializa exclusivamente insumos e produção dos associados.

Também, entendo ser equivocado o entendimento de que na situação presente as operações asseguram o direito da manutenção de crédito por parte das cooperativas de comercialização, com amparo na LC 87/96, em seu art. 20, § 6º, e também no art. 264 do RICMS/2012, tendo em vista que a legislação estabelece como regra geral a vedação do crédito fiscal do ICMS relativo a entrada de mercadoria no estabelecimento quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto (art. 20, §3º da LC 87/96), e o § 6º assegura o direito ao crédito nas operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, *“ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas”*.

Isso não se aplica à cooperativa de comercialização (insumos/produtos) visto que adquire insumos de fornecedores (tributada), revende como isenção para associados não associados e não participa da atividade agropecuária dos produtos que comercializa tanto dos associados como dos não associados.

É equivocada a interpretação de que a cooperativa comercial equipara se a produtor agropecuário, isso só seria coerente se a cooperativa fosse de **produção agrícola** que não é o caso da situação em questão, por se tratar de atividade cooperativa de comercialização.

Com relação às decisões judiciais colacionadas aos autos, ressalto que não vinculam aos

Julgamentos na esfera administrativa do Estado da Bahia, mesmo porque em situação idêntica no julgamento do PAF nº 278906.0301/13-6, a Decisão pela procedência do Auto de Infração lavrado contra a mesma COOPERATIVA (COPAVANTE) contida no Acórdão nº 0167-02/14 (1ª instância) foi mantida no julgamento do Recurso Voluntário interposto, conforme Acórdão 0329-11/17 (2ª instância).

Naqueles julgamentos, foram acostados pareceres da DITRI (Parecer nº 11598/2014) e da PGE/PROFIS, nos quais manifestaram o entendimento de que “*a regra de manutenção de crédito somente se aplica às entradas em estabelecimento agropecuário dos insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97*” e para poder usufruir da regra de manutenção de crédito é necessário que o adquirente, contribuinte baiano, “*realize a atividade de produção agrícola*”, não se aplica a COOPERATIVA COMERCIAL que exerce “*atividade de apoio à produção, não exercendo qualquer atividade de produção agrícola*”.

Como se trata de autuação idêntica, e Decisão proferida em segunda instância pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal de Recurso Voluntário interposto pelo estabelecimento autuado, transcrevo parte do conteúdo do voto contido no Acórdão 0329-11/17, cujos fundamentos são válidos:

*No Recurso Voluntário interposto, o sujeito passivo reapresenta os mesmos argumentos da impugnação inicial, que não foram acolhidos na decisão da primeira instância, em resumo que:*

1. *Como cooperativa, compra de bens e insumos (ato não cooperativo) que são revendidos a estabelecimentos agropecuários (cooperados), bem como, comercializa os produtos agrícolas dos seus cooperados - age como comerciante.*
2. *A compra de insumos agropecuários, tributados pelo ICMS, faz surgir o direito ao crédito em obediência ao princípio da não cumulatividade (art. 19 da LC 87/96), cuja regra de exceção de vedação é prevista no art. 20, § 6º, da LC 87/96, cuja autorização se aplica as operações de saída isenta ou não tributada relativa a produtos agropecuários (art. 21, § 3º da LC 87/96);*
3. *A revogação do §7º do art. 29 da Lei nº 7.014/96 através da Lei nº 11.899/10, não elimina o direito de aproveitamento do crédito fiscal previsto na LC 87/96 em vigor, já que as operações subsequentes por ela implementadas, posteriores às saídas isentas, são tributadas.*

*Para facilitar o entendimento da questão que se apresenta, identifico que na situação presente:*

- a) *A cooperativa agrícola autuada adquiriu insumos agropecuários de contribuinte localizados em outros Estados e creditou-se do imposto destacado nas notas fiscais;*
- b) *Os insumos foram revendidos em operações internas destinadas a cooperados e não cooperados, contemplado com isenção do ICMS;*
- c) *A cooperativa recebe a produção agrícola dos cooperados e os revende.*

*A questão que se apresenta é que a legislação assegura o direito de utilização do crédito fiscal do ICMS relativo à aquisição de insumos adquiridos por estabelecimentos agropecuários e o contribuinte entende que na condição de cooperativa preenche esses requisitos, enquanto 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, tese que foi acolhida na Decisão proferida pela primeira instância.*

*Conforme apreciado na Decisão da primeira instância, o estabelecimento autuado exerce a atividade principal de apoio à agricultura (Código 161099) e atividade secundárias de “Atividade pós-colheita” (Código 163600), e de “Representantes comerciais e agentes do comércio de matérias-primas agrícolas e animais vivos” (Código 4611700), apurando o ICMS pelo regime de apuração de conta corrente fiscal.*

*Nesta condição de cooperativa agrícola, conforme fundamentado no Parecer da PGE/PROFIS, no momento que adquire insumos e revende para os seus associados, age como comerciante e não se confunde com estabelecimento agropecuário, situação em que se enquadram seus associados.*

*Da mesma forma, no momento que adquire os produtos finais de estabelecimentos agropecuários para revendê-los, também, não se caracteriza como estabelecimento agropecuário.*

*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.*

Entretanto, a sociedade cooperativa pode ter finalidades diversas (artigos 1093 a 1096 do Código Civil), a exemplo de produção (agrícola ou industrial) ou de circulação de bens e serviços, voltados ao atendimento dos seus sócios.

Na situação presente, o Estatuto Social do estabelecimento autuado (fls. 110 a 128), no seu art. 2º elenca diversos objetivos, dentre outros (assistência tecnológica; capacitação profissional, etc.), a atividade de “adquirir bens de consumo”; “adquirir ... insumos” e “viabilizar a venda de produtos diretamente dos cooperantes aos compradores”.

Fica claro que não se trata de uma cooperativa de produção agrícola, o que asseguraria o direito da utilização do crédito fiscal na aquisição de insumos (o art. 20 da LC 87/96).

Logo, 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 nº 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 nº 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 nº 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 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.

Na situação presente, como fundamentado pela 4ª JJF, o art. 104, VI, do RICMS/97, a partir de 01/05/10, após a edição do Decreto nº 12080/2010, 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, 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), cujo RICMS/12, em seu art. 264, XVIII, alíneas “c” e “d”, mantém as mesmas limitações.

Por tudo que foi exposto, concluo que é indevida a utilização dos créditos fiscais destacados nas notas fiscais de aquisição de insumos agropecuários (fls. 19 a 28; 43 a 54; 69 a 73 e 84), cujas saídas internas são isentas do ICMS, nas operações de saídas internas. E que, é cabível a utilização do crédito fiscal quando da entrada dos produtos no estabelecimento agropecuário, 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.

Ressalte-se que conforme apreciado na decisão da primeira instância, em respeito ao princípio da não cumulatividade do ICMS (art. 20, § 6º, I, da LC 87/96), o estabelecimento autuado, ao realizar operações tributadas posteriores às saídas isentas, faz jus a utilização de crédito presumido do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas relativas aos produtos agropecuários. Logo, os créditos fiscais utilizados

*pelo sujeito passivo, relativos às notas fiscais de aquisição arroladas nos autos, naquele momento, são indevidos.*

*Conforme salientado na decisão da primeira instância, esse entendimento foi manifestado pela DITRI, no Parecer 11.598/2014, em resposta à consulta de outra cooperativa, concluindo 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 pelo recorrente nos Acórdãos CJF 0274-11/11 e CJF 291-12/11, tratam de utilização de créditos fiscais decorrentes de aquisições de insumos destinados à produção agrícola de algodão e outras culturas, conforme legislação do PROALBA (Lei nº 7.932/01) e os Acórdãos CJF 0322-12/08 e CJF 0376-12/08 tratam de entrada de algodão no estabelecimento de cooperativa de produção, no que se refere ao encerramento do diferimento. Portanto, não guardam correlação com os fatos objeto deste lançamento.*

*Com relação ao precedente judicial concedido em liminar pelo Mandado de Segurança nº 0538466-03.2014.8.05.0001, observo que trata se de Decisão provisória e não foi apresentada a Decisão final com trânsito em julgado. Também, a Decisão proferida não possui efeito vinculante à esfera administrativa estadual.*

*Ressalta se que conforme relatado anteriormente pela PGE/PROFIS a regra que assegura manutenção do crédito fiscal contida no art. 20, § 6º, I, da LC nº 87/96 (art. 93, § 13º do RICMS/97) ampara estabelecimento que praticar operações tributadas posteriores às saídas isentas ou não tributadas, com produtos agropecuários em geral, que alcança os estabelecimentos agropecuários e industriais que promovam operações de saídas isentas, tendo por objeto os insumos agropecuários especificados no Convênio ICMS 100/97, mas não se aplica ao estabelecimento autuado que não é estabelecimento agropecuário, nem estabelecimento industrial.*

*Logo, não merece qualquer reparo à Decisão e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Voluntário.*

Pelo exposto, seguindo o entendimento manifestado na Decisão proferida pela Segunda Instância deste Conselho de Fazenda Estadual, voto pelo PROCEDENCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206920.0009/18-2**, lavrado contra **COPAVANTE – COOPERATIVA AGRÍCOLA DE AVANÇOS TECNOLÓGICOS**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, I, “a” do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/2018.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de janeiro de 2019.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR