

**A. I. Nº** - 206920.0007/18-0  
**AUTUADO** - CODEAGRO – COOPERATIVA DE DESENVOLVIMENTO DO AGRONEGÓCIO DO OESTE DA BAHIA  
**AUTUANTES** - CARLOS AUGUSTO BARBOSA NOGUEIRA e MARCO ANTONIO MACHADO BRANDÃO  
**ORIGEM** - INFAZ BARREIRAS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 19/02/2019

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0012-05/19

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS COM SAÍDAS SUBSEQUENTES BENEFICIADAS COM ISENÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A manutenção do crédito fiscal de insumos agropecuários, isentos nas saídas internas, alcança as operações de saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97, não existindo restrições ao usufruto às Cooperativas. Infração insubsistente. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/04/2018, exige crédito tributário no valor histórico de R\$1.032.814,97, acrescido da multa percentual de 60%, em razão da constatação do cometimento da infração a seguir descrita:

**INFRAÇÃO 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 no período de setembro e outubro de 2013.

Conforme registro de entrada e apuração em anexo.

Multa aplicada no percentual de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: Artigo 29, §4º, Inciso II da Lei nº 7.014/96, c/c art. 310, inciso II do RICMS/2012.

Complementa as informações: “*O contribuinte adquiriu insumos agropecuários constantes no Convênio número 100/97 e regulamentado no Artigo 264, XVIII, “c” do Decreto 13.780/12 do RICMS que cuida da isenção nas saídas internas. O mesmo manteve o crédito indevidamente por não ter a atividade amparada para a manutenção do crédito fiscal, ou seja, estabelecimento industrial.*”.

Constato que tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento, através dos documentos constantes às fls. 25 a 49, quando apresentou o arrazoadado de defesa relatado a seguir.

Inicialmente registra que o autuante não observou a correta interpretação da legislação tributária, portanto, entende ser insubsistente a infração, devendo o Auto de Infração ser julgado improcedente pelos fatos e fundamentos que apresenta na impugnação tempestivamente protocolizada.

Diz que agiu em conformidade com a Lei Complementar nº 87/96 ao se creditar do ICMS decorrente das aquisições de insumos agrícolas utilizados pelos associados, não existindo qualquer ilegalidade, portanto, entende ser improcedente a autuação.

Afirma que é uma cooperativa de produtores rurais, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais são a aquisição e revenda a preço de custo dos insumos agropecuários a seus associados, produtores que os utilizam nas lavouras e plantações, além de comercializar os itens produzidos pelos mesmos associados.

Sendo uma cooperativa, entende ser uma associação autônoma de pessoas unidas de forma voluntária para atender interesses e necessidades econômicas, sociais e culturais por meio de uma empresa de propriedade coletiva. Portanto, trata-se de uma empresa privada de gestão

coletiva, o que atribui a cooperativa características próprias tanto no funcionamento, quanto nos processos internos. Atuam como fornecedoras de insumos, bens e serviços aos associados na intermediação entre a agricultura e a indústria tanto de insumos ou bens para a agricultura como na compra e oferta de produtos agrícolas destinados ao processamento e distribuição.

Assegura que o objetivo das cooperativas é a melhoria da qualidade de vida e o aumento da renda dos associados, a valorização da produção e a redução dos custos de produção.

Reproduz o art. 3º e 4º, incisos VII e X da Lei nº 5.764/1971 para defender que os dispositivos legais definem a cooperativa agropecuária como uma extensão das áreas e atividades rurais de seus cooperados, característica que o seu estatuto contém, haja vista que a aquisição de insumos agropecuários não visa lucro, sendo repassado aos associados pelos mesmos preços de aquisição.

Comenta que seria uma anomalia jurídica e a extinção do cooperativismo, caso se considere cada produtor rural um estabelecimento agropecuário, com exigência de manter inscrição estadual e outras obrigações e, se considere a associação desses produtores, sem lhe atribuir a qualificação agropecuária.

Transcreve o art. 4º, inc. VIII e art. 45, incisos I a V da Lei Federal nº 8.171/1991, para ressaltar a importância do cooperativismo na produção agropecuária e na política agrícola nacional. Cita também do Estatuto da Terra o art. 14, que reproduz, destacando o seu conteúdo que impõe diretrizes ao poder público no sentido de incentivar o cooperativismo, e frisa que contrariamente o fisco baiano desestimula o setor com ações semelhantes a presente autuação.

Complementa que as cooperativas se diferenciam das demais sociedades por não distribuírem lucros ou dividendos, e sim, retornarem aos seus associados sobras do exercício, dentre outras características.

Afirma que a motivação é um dos elementos, que aliado a outros como competência, forma, objeto e finalidade, se não for observado no lançamento tributário, o contamina pelo vício da ilegalidade, pois, não se admite no Direito Público a ausência de motivo para a prática de ato administrativo.

Refere-se ao princípio da não-cumulatividade, disciplinado pelo art. 155, §2º, inc. I da Constituição Federal para justificar o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS, por meio do abatimento do imposto pago nas operações anteriores.

Esclarece que a cooperativa autuada compra insumos que serão utilizados pelos seus associados, produtores rurais, em seu próprio nome, promovendo a respectiva escrituração nos seus livros fiscais. Posteriormente os insumos são revendidos/repassados para cada produtor rural, sem auferição de lucros.

Portanto, conclui que obedecendo à regra disposta no art. 155 da Constituição Federal e no art. 19 da Lei Complementar nº 87/96, a entrada de mercadorias gera o crédito de ICMS, sendo observado a exceção prevista no §3º do art. 20 da citada Lei Complementar, que reproduz, veda a utilização de crédito fiscal relativo à operação de entrada, quando destinada a comercialização, se a operação subsequente não for tributada ou isenta, fato que ocorre com os produtos agropecuários em especial os relacionados no Convênio ICMS 100/97, cujo direito ao crédito fiscal é assegurado no art. 20, §6º da Lei Complementar nº 87/96, não existindo qualquer ressalva à característica do estabelecimento.

Destaca que o STJ ao julgar o Agravo em Recurso Especial nº 960.758/RS, que anexa cópia da decisão, segue o mesmo entendimento.

Assegura que faz jus a utilização dos créditos fiscais por força do art. 20, §6º da LC nº 87/96 e tem a isenção assegurada pelo Convênio ICMS 100/97 e art. 264 do RICMS/2012, quando realiza operação interna no fornecimento de insumos a seus associados sem auferir lucro. Quando o associado entrega sua produção para que a cooperativa comercialize os produtos, operação esta, de saída tributada e subsequente isenta, faz jus ao crédito.

Conclui, portanto, que o Convenio ICMS 100/97 ampara a isenção nas operações internas com

produtos agropecuários, entretanto o art. 20, §6º da LC nº 87/96, assegura a utilização de tais créditos, haja vista que a cooperativa efetivamente é que comercializa os produtos agrícolas de seus associados, dessa forma, a operação de saída é tributada subsequente a operação isenta.

Acentua que a Lei nº 7.014/96, nos seus artigos 28 e 29 reproduz a mesma redação do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, quanto à manutenção do crédito. Entretanto, diz que o Estado da Bahia revogou o §7º do artigo 29 da Lei nº 7.14/96, sem observar que o direito do contribuinte aproveitar o crédito fiscal está assegurado pela Lei Complementar nº 87/96 e não a lei estadual.

Discorre acerca do art. 37 da Lei nº 7.014/96, quanto às isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto que somente serão concedidos ou revogados conforme as disposições das leis complementares que tratem da matéria, observado o disposto no §6º do art. 150 e no art. 155, §2º, XII, alínea “g”, da Constituição Federal.

Transcreve o Acórdão do REsp 897.513/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 18/12/2012, DJ-e de 08/02/2013, para demonstrar 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.

Colaciona sentença proferida no Mandado de Segurança nº 0538466-03.2014.8.05.0001, pela 11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, ocorrida em 24/09/2014, que apreciou a mesma matéria do presente auto de infração, bem como Parecer da Procuradoria de Justiça e Acórdão que manteve a sentença pelo TJ/BA, merecendo, na sua cognição, ser usada como paradigma para a decisão a ser proferida por esse órgão julgador.

Salienta que 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 de tais créditos, conforme Acórdão que transcreve.

Afirma que em decisão proferida nos autos da Ação Anulatória nº 0507599-85.2018.8.05.0001 ajuizada contra o Estado da Bahia, referente a um Auto de Infração que trata da mesma matéria do presente, a 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, reconheceu a legalidade do aproveitamento do crédito fiscal e suspendeu a exigibilidade do crédito tributário, cujo inteiro teor, anexa aos autos.

Conclui, portanto que restou demonstrada a insubsistência da autuação, já que o aproveitamento do crédito fiscal pela autuada é previsto 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.

Colaciona excertos de decisões sobre a matéria, objeto da autuação para reforçar sua tese de legalidade no aproveitamento dos créditos fiscais de ICMS na aquisição de insumos, por expressa determinação do art. 20, §6º, da Lei Complementar nº 87/1996, comprovando assim que a autuação se baseia em equivocado entendimento de que somente estabelecimentos indústrias fariam jus a manutenção do crédito fiscal.

Explica o conceito do termo estabelecimento no âmbito do ICMS, recorrendo às definições do glossário e no Código Civil distinguindo o conceito de empresário e de empresa.

Discorre que estabelecimento agropecuário é toda unidade de produção dedicada, total ou parcialmente, a atividades agropecuárias, subordinadas a uma única administração. Como a autuada é uma Cooperativa de produtores rurais, cujos objetivos sociais já foram descritos, deve ser considerada, um estabelecimento agropecuário. Assim, crer não haver impedimento legal para o creditamento relativo às aquisições de insumos, pois o art. 310, inciso II do RICMS, vigente à época, é uma norma genérica, que deixa de ser aplicada por haver norma específica para a questão dos insumos agropecuários.

Voltando a citar o Convenio ICMS 100/97, reforça que não há qualquer impedimento no sentido que o benefício seja limitado ao produtor, ao intermediário e ao destinatário final. Havendo isenção nas saídas interna, haverá direito à manutenção do crédito dos insumos agropecuários.

Finaliza asseverando não restar qualquer dúvida do direito da autuada se creditar do ICMS

decorrente das operações de aquisições interestaduais de insumos agropecuários, já que as operações subsequentes por ela implementadas, posteriores às saídas isentas, são tributadas, em especial as saídas/vendas da produção de seus associados.

Diz que ficou 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 e, por conseguinte a insubsistência/improcedência da autuação e ademais as operações se equiparam a de um comerciante, fazendo jus ao crédito em conformidade com legislação aplicável.

**Pugna pela Improcedência do Auto de Infração.**

Os autuantes prestam a informação fiscal às fls. 110 e 111 inicialmente apresentando um relato sucinto das arguições apresentadas pela defesa.

Refuta todos os argumentos defensivos, destacando que a manutenção do crédito fiscal decorrente da aquisição de insumos agropecuários alcança apenas os estabelecimentos agropecuários ou os estabelecimentos industriais, quando os citados produtos sejam empregados como insumos na sua produção.

Diz que a autuada estando enquadrada no cadastro de contribuintes na atividade “de apoio à agricultura não especificadas anteriormente” e que comercializa matérias primas e a produção dos associados, não pode ser identificada como estabelecimento agropecuário. Portanto, não exerce atividade relacionada com a manutenção do crédito fiscal.

Ressalta que os associados da autuada sim, desenvolvem atividades como preparo da terra, plantio, colheita de produtos agropecuários, não a autuada.

Explica que a manutenção dos créditos fiscais destacados nas notas fiscais de aquisição de insumos agropecuários, objeto de isenção nas operações de saídas internas, cabe, quando da entrada desses insumos em estabelecimentos agropecuários ou industriais. Assim está previsto no art. 104, inc. VI do RICMS/97, a partir de 10/05/210, e no atr. 264, inc. XVIII, alíneas “c” e “d” do RICMS/2012.

Esclarece que segundo o princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto na Lei Complementar nº 87/96, no art. 20, §6º, inc. I, a autuada teria direito ao crédito fiscal cobrado nas operações anteriores, em operações tributadas posteriores às saídas isentas. Assim sendo, adverte que não se pode confundir a manutenção dos créditos prevista para os estabelecimentos agropecuários e industriais com utilização dos créditos fiscais utilizados pela autuada que claramente é indevida.

Por fim, mantém a atuação, e requer que o auto de infração seja julgado totalmente procedente.

## **VOTO**

O Auto de Infração em análise, imputa ao sujeito passivo uma única infração que trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto, nos períodos de setembro e outubro de 2013.

A autuada defende ter agido dentro da legalidade, em razão de entender que faz jus ao crédito do ICMS com base na legislação vigente.

Esclareceu se tratar de uma cooperativa de produtores rurais, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais são, dentre outros, a aquisição e revenda, sem obtenção de lucros, dos insumos agropecuários utilizados nas lavouras/plantações de seus produtores/associados, bem como a comercialização dos produtos agrícolas por eles produzidos. Afirmou ainda, que funcionam normalmente como fornecedora de insumos, bens e serviços aos produtores, seus associados como é característica das cooperativas.

Arguiu que deve ser observado o princípio da não-cumulatividade do ICMS, disciplinado pelo art. 155, §2º, I da Constituição Federal, quanto ao direito de utilização do crédito do ICMS destacado nas operações de aquisição de insumos agrícolas em outras Unidades da Federação.

Argumentou ainda, ser assegurado ao sujeito passivo o direito ao crédito do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à 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, consoante art. 20 da Lei Complementar nº 87/96.

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

Complementou seu argumento, destacando que determina o §6º, inciso I do citado dispositivo legal, que as operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o §3º, dão ao estabelecimento que as praticar, o direito a manter o crédito do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas, sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a produtos agropecuários.

Tem relevância para o deslinde da questão, observar o que determina o art. 264, inciso XVIII do RICMS/2012, cuja redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, reproduziu a seguir:

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

*(...)*

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

*(...)*

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

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

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

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

Cabe observar, que a alínea “d” do supracitado dispositivo regulamentar, foi revogada pelo Decreto nº 16.738/16, com vigência a partir de 01/06/16.

Da leitura e análise do inc. XVIII, do art. 264 do RICMS/2012, não restam dúvidas que não há limitação ao direito da manutenção do crédito a estabelecimento “agropecuário produtor”. As interpretações decorrentes do entendimento e definição do tipo de estabelecimento ao qual se emolduram as cooperativas, se estabelecimento dedicado à produção ou a comercialização, conforme foi apresentado como justificativa pelos autuantes em sede da informação fiscal, não se trata de condição para a fruição do benefício referente ao creditamento das operações ora discutidas, conforme a redação da norma vigente em 2013.

Conclui-se, portanto, que o dispositivo acima reproduzido não determina na sua redação qualquer diferenciação com relação a estabelecer requisitos para que as cooperativas não possam usufruir do direito a apropriação do crédito fiscal. Assim, não compete a quem interpreta a legislação estipular critérios, requisitos ou restrições à aplicação da norma. A este argumento, soma-se o que dispõe o art. 111 do Código Tributário Nacional, ou seja, no caso de outorga de isenção, interpreta-se literalmente a legislação tributária.

Destarte, o Regulamento do ICMS/2012, cumpre exatamente seu papel no ordenamento jurídico tributário, quando reflete o que estabelece a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 20, §6º, *in verbis*.

*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 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;*

Observo que o normativo não estabelece qualquer restrição ou prévia condição para o exercício do direito a manutenção do crédito fiscal nas operações que indica, no que se refere ao tipo de estabelecimento que possa usufruir do creditamento. Princípio este, como já demonstrado, observado pelo RICMS/2012, que sequer contempla a expressão “estabelecimento agropecuário produtor”.

Portanto, não há que se falar em distinção em relação às cooperativas agropecuárias que promovem a aquisição e revenda a preço de custo dos insumos agropecuários a seus associados, produtos que utilizam nas lavouras e plantações, além de comercializar os itens produzidos pelos mesmos associados, através da compra de insumos e a subsequente venda da produção em condições diferenciadas para seus associados.

É cediço que a previsão legal de tais benefícios fiscais destinados à atividade agropecuária tem o propósito de incentivar a produção de alimentos a preços razoáveis, consagrado na Carta Magna no art. 146, inc. III, alínea “c”, ao estabelecer que cabe à lei complementar definir regras ao adequado tratamento tributário, ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. Portanto, não há como excluir as cooperativas dos benefícios quanto ao direito de se creditar do ICMS, nas operações que decorrer a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, sem contrariar a vontade do legislador constituinte.

Transcrevo parte do voto proferido em julgamento realizado nesta mesma 5ª JF que trata da mesma matéria, proferido pelo i. Relator Tolstói Seara Nolasco.

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 toar, 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 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 Nº 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 Nº 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 - 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 estabelecidas 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, inconstitucionais (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; COM DÉBITO DE SAÍDA GERADO PELO MESMO PRODUTO), E SIM COMPENSAÇÃO EM PROCEDIMENTO UNIVERSAL (NÃO IMPEDE CRÉDITO DE ENTRADA GERADO PELO PRODUTO “A; COM DÉBITO DE SAÍDA GERADO PELO PRODUTO “B;). 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. Violação 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 alijada. 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. Violação 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 Acórdão 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 incontroversa 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 infra legal), 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 infra legal 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.

Pelo exposto, voto pela IMPROCEDENCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 206920.0007/18-0**, lavrado contra **CODEAGRO – COOPERATIVA DE DESENVOLVIMENTO DO AGRONEGÓCIO DO OESTE DA BAHIA**.

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, 29 de janeiro de 2019.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR