

PROCESSO - A. I. Nº 269189.1813/13-9
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - COPALEM - COOPERATIVA DE PRODUTORES RURAIS DE LUÍS EDUARDO MAGALHÃES
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3ª JJF nº 0190-03/14
ORIGEM - INFAZ BARREIRAS (OESTE)
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 09/12/2020

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0249-12/20-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS COM SAÍDAS SUBSEQUENTES BENEFICIADAS COM ISENÇÃO. A manutenção do crédito fiscal de insumos agropecuários, isentos nas saídas internas, só alcança os estabelecimentos agropecuários ou industriais, relativos aos seus insumos produtivos adquiridos, condição em que não se enquadra o estabelecimento autuado, por se tratar de uma cooperativa agrícola de circulação de bens e serviços. No entanto, verifico no demonstrativo do autuante, que mesmo excluindo-se o crédito indevido, ainda assim, não há imposto a pagar por conta dos créditos acumulados do PROALBA, demonstrando, portanto, ausência de repercussão tributária. Nos termos do art. 157 do RPAF, verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém, ficando comprovado o cometimento de infração à obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente. Aplicada multa de 60% sobre os créditos lançados em outubro e novembro de 2012. Recurso de Ofício **PROVIDO PARCIALMENTE**. Auto de Infração **Procedente Em Parte**. Decisão unânime

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra a decisão da 3ª JJF, que julgou Improcedente o presente Auto de Infração, lavrado em 24/08/2013, no valor de R\$901.021,66, acrescido de multa de 60%, em razão da utilização indevida de crédito fiscal nas saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto. Após a impugnação inicial (fls. 20/65), e da informação fiscal (fls.145/55), o auto foi instruído e pautado para julgamento na 3ª JJF que assim decidiu:

VOTO

No mérito, a exigência fiscal se refere à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em decorrência da aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto. O autuado em sede defesa para refutar a acusação fiscal asseverou adquirir insumos agropecuários (produtos agropecuários) em escala para repasse a seus Cooperados, sem intuito lucrativo, pois do preço que recebe há o repasse aos associados, destacando que a mercadoria ingressa tributada, com destaque de ICMS, mas quando das saídas dos insumos, estas são isentas. Sustentou que de acordo com o item I, do §6º do art. 20 da LC 87/96, e do art. 29 da Lei 7.014/96 é assegurado a manutenção do crédito de ICMS para os produtos agropecuários.

Depreende-se da descrição dos fatos, do enquadramento legal e do demonstrativo de apuração, fl. 04, que a exigência fiscal se refere ao crédito fiscal considerado indevido, correspondente a operações de aquisições interestaduais de insumos destinados à cultura agrícola de produtores associados ao autuado, habilitados no PROALBA, com direito a utilização de crédito presumido. Portanto, o autuado utilizou crédito fiscal destacado nas notas fiscais, nas operações de entradas interestaduais realizadas e, simultaneamente, utilizou o crédito presumido do imposto, previsto no PROALBA.

Assim a questão a ser enfrentada na presente lide gravita em torno da legalidade da utilização - manutenção -

do crédito fiscal nas aquisições interestaduais de insumos agrícolas relacionado no Convênio ICMS 100/97, pelo autuado na condição de Cooperativa de Produtores Rurais. A alínea “d”, do inciso XVIII do art. 264 do RICMS-BA/12, vigente à época dos fatos geradores, assim preconiza a manutenção de crédito em que:

*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;**”*

Da inteligência do dispositivo regulamentar se infere nitidamente a possibilidade de manutenção da aludida creditação. Saliento que é indubitosa a natureza de estabelecimento agropecuário da Cooperativa de Produtores Rurais autuada, uma vez que representa juridicamente seus cooperados que exercem a função de produção agropecuária.

Aliás, o próprio Convênio ICMS 100/97 que instituiu a redução da base cálculo nas operações interestaduais de insumos agropecuários em seu inciso II da Cláusula Segunda cita expressamente a destinação a Cooperativa de Produtores. Portanto, não deve prosperar o argumento sustentado pelo autuante em sua informação fiscal de que, na condição de comércio atacadista, o impugnante não faz jus a manutenção dos créditos decorrente das entradas dos produtos agropecuários indicados no Convênio ICMS nº 100/97. De acordo com as cópias do livro RAICMS acostada aos autos, fls. 05 a 14, e do “Demonstrativo de Apuração de ICMS 2012”, fl. 04, o defendente utilizou crédito fiscal destacado nas notas fiscais, nas operações de entradas interestaduais realizadas, “Crédito ICMS” e também utilizou o crédito “PROALBA”.

Entendo que, sendo o autuado contribuinte equiparado a comerciante e descredenciado do PROALBA, está obrigado a escriturar e lançar o tributo pelos critérios normais de apuração, fazendo jus, portanto, aos créditos pelas entradas de insumos que remete posteriormente aos produtores rurais cooperados. Nesta esteira é que existe previsão expressa de manutenção de crédito fiscal nas entradas, em qualquer estabelecimento, de produtos de uso agropecuário com isenção ou redução de base de cálculo, de acordo com os art. 104, inciso VI, e art. 105, inciso V, do RICMS-BA/97 vigorou até 30/04/10, in verbis: Art. 104.

Não se exige o estorno do crédito fiscal relativo: VI - às entradas dos produtos de uso agropecuário objeto da isenção de que cuida o art. 20, bem como às entradas das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos, inclusive o crédito relativo aos serviços tomados, nas operações de saídas internas subsequentes de que cuida o referido artigo, atendidas as condições nele estipuladas, enquanto perdurar aquele benefício, sem prejuízo do disposto no inciso V do art. 105 (Conv. ICMS 36/92, 89/92, 144/92, 148/92, 124/93, 68/94, 151/94 e 100/97);” Art. 105.

Não se exige o estorno ou anulação do crédito fiscal relativo: V - às entradas dos produtos de uso agropecuário objeto da redução da base de cálculo de que cuidam os incisos I e II do art. 79, bem como às entradas das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos, inclusive o crédito relativo aos serviços tomados, nas operações de saídas interestaduais subsequentes de que cuidam os referidos dispositivos, atendidas as condições neles estipuladas, de 24/06/92 até 30/09/97 e a partir de 06/11/97, enquanto perdurar aquele benefício, relativamente à parcela do imposto que deveria ser estornada proporcionalmente à correspondente redução, sem prejuízo do disposto no inciso VI do art. 104 (Conv. ICMS 36/92, 89/92, 144/92, 148/92, 124/93, 68/94, 151/94 e 100/97);

Além dos créditos pelas notas fiscais, o recorrente, a meu ver, também faz jus ao lançamento em sua escrita fiscal, como “outros créditos”, do crédito previsto no PROALBA. Observo, para que fosse vedada a utilização, como crédito fiscal, do imposto destacado nas notas fiscais de entradas, cumulativamente com os créditos presumidos, seria necessário que a legislação contivesse previsão expressa neste sentido.

É o que se depreende do art. 97, inciso X, alínea “b”, in verbis: Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados: [...] X - quando o contribuinte optar: [...] b) pela utilização de crédito presumido em substituição ao aproveitamento dos créditos fiscais relativos a operações e prestações tributadas, sempre que nesse sentido houver disposição expressa (art. 96); Frise-se que inexistia na legislação tributária baiana dispositivo legal ou regulamentar algum que contenha expressamente previsão de vedação de uso dos créditos fiscais da forma como foi feita pelo contribuinte autuado.

Dessa forma, suprimindo-se do autuado a possibilidade de utilizar, como crédito fiscal, o ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição de insumos redundaria, por não haver crédito a deduzir dos débitos oriundos das

operações de saídas de mercadorias tributadas, ofensa ao princípio da não cumulatividade do imposto.

Em que pese não ter sido objeto de questionamento na presente lide, é evidente que compete à fiscalização verificar se o autuado cumpriu as condições para uso do crédito presumido, como explicitado no inciso XI do art. 93 do RICMS-BA/97 e no art. 9º do Decreto nº 8.064/01, quanto ao crédito presumido apurando o percentual correto em função da existência, ou não, de diferimento nas aquisições realizadas pelo autuado. Convém assinalar, que esta matéria foi objeto de apreciação pelas Câmaras de Julgamento Fiscal deste CONSEF, por meio dos Acórdãos CJF Nº 0274-11/11 e CJF Nº 0291-12/11, cuja decisão foi pela improcedência da autuação.

Concluo que no presente caso, nos termos como se afigura descrita e apurada a infração, é insubsistente a acusação fiscal, relativamente à utilização do crédito fiscal correspondente à operação interestadual de aquisição de insumos agrícolas pelo autuado. Diante do exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Interposto o Recurso de Ofício, o processo foi instruído para Julgamento pela Conselheira Osmira Freire em 24/09/2015; contudo, tendo em vista a Representante da PGE/PROFIS, Dra. Maria Helena Mendonça, haver solicitado para que aguardasse Parecer Técnico, face às decisões judiciais relativas a processos semelhantes, o julgamento foi suspenso, e posteriormente, após pronunciamento da PGE nos autos (fls. 229/44), o processo foi encaminhado ao Conselheiro Eduardo Ramos de Santana que substituiu a Relatora Osmira Freire, que então concluiu a instrução para inclusão em julgamento em 27/12/2017.

Entre as fls. 229/247 consta o supracitado parecer, relativo a um processo similar (Auto de Infração nº 278906.0301/13-6) que opina no sentido de dar provimento ao Recurso de Ofício, concluindo que o contribuinte não faz jus à manutenção do crédito.

Às fls. 248/269 o contribuinte requereu manifestação no processo em atenção ao princípio da verdade material, e faz nova defesa, argumentando que desde o início anexou contratos dos cooperativados com venda direta para exportação, que não pratica qualquer ato como atacadista, uma vez que as notas explicativas dos cooperados deixam evidenciada a destinação dos insumos exclusivamente para cooperados, e que na sessão de julgamento de 23/01/2017, deixou-se claro que a cooperativa não pratica qualquer ato como atacadista, ao contrário, atua em função de seus cooperados conforme documentos acostados.

Anexou notas explicativas das demonstrações financeiras de 2012 às fls. 261, em que, do total comercializado, 66,93% o correspondem à comercialização da produção agrícola do cooperado, 32,16% corresponde ao repasse de insumos agrícolas e 0,91% é referente a receitas financeiras.

Conforme consta à fl. 270, na assentada de julgamento do dia 31/01/2018, entendeu a 1ª CJF encaminhar à PGE/PROFIS, para emissão de novo parecer opinativo por conta das novas alegações e provas apresentadas.

Às 274/76, a PGE reitera os fundamentos proferidos no outro parecer anexado, que embora se refira a um processo, de outra cooperativa agrícola, o auto foi lavrado nas mesmas circunstâncias desta lide.

Às fls. 278/299, o contribuinte anexa sentença do TJ/BAHIA que asseguraram ao contribuinte a utilização dos créditos de ICMS referentes as aquisições de insumos e produtos agropecuários que tenham saídas internas com isenção, com fulcro na LC 787/96, e o contribuinte arguiu que isto implica em necessidade cumprimento da ordem judicial com a declaração da improcedência, sob pena de violação da ordem legal.

Às fls. 306/309, o Recorrente anexa nova manifestação ao processo, alegando que em cada sessão de julgamento tem-se levantado questões de fato alheias ao objeto do Auto de Infração.

Que o parecer da PGE/PROFIS se limita a debater equivocadamente acerca do creditamento dos insumos agropecuários com saídas isentas. Que ademais, foram anexadas decisões judiciais que asseguram o direito à manutenção dos créditos de ICMS referentes às aquisições de insumos e produtos agropecuários que tenham saídas tratadas com isenção. Reitera a improcedência do lançamento.

Às fls. 311/314, o processo, em pauta suplementar de 18.08.2018, foi convertido em diligência à INFAZ DE ORIGEM, sob os argumentos abaixo transcritos.

Na informação fiscal, o autuante arguiu que as cooperativas não poderiam acumular créditos, pois os insumos agrícolas são adquiridos e repassados a seus cooperados sem qualquer conteúdo econômico, e que tais produtores já usam o crédito presumido nas saídas; que quando o insumo entra na cooperativa o crédito fica com esta, e quando o produtor vende sua produção, usa o crédito presumido, havendo uso em duplicidade.

Que o defendente alega que é estabelecimento agropecuário, mas para isto precisaria de licença ambiental, máquinas e implementos agrícolas, funcionários qualificados para produção, comprovação de áreas de plantio, etc.

Que nas saídas de mercadorias relacionados nos termos do Convênio 100/97, conforme art. 264, inciso XVIII, há isenção nas saídas internas de tais produtos, podendo ser mantido os créditos pelas entradas, conforme estabelece as condições das nas alíneas “a” e “d”, abaixo transcritas:

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 revistos 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;

“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. Redação originária, efeitos até 31/05/16:

O contribuinte aduziu que toda a compensação se refere aos repasses aos produtores do crédito presumido referente ao PROALBA. Que não sendo credenciada, faz o repasse do valor referente do valor do crédito presumido que faz jus o produtor, e que este crédito acumulado referente ao repasse ao produtor foi da ordem R\$747.860,52 e, além disso, que pagou R\$679.228,84 de ICMS e o crédito utilizado foi de R\$68.632,34, e que só obteve regime especial em 14/11/2012, para repasse até o 9º dia do mês subsequente, conforme citado à fl. 30.

Por fim, alegou que estabelecimento agropecuário é o local onde se exerce compra, venda, produção, uso e atividades relacionadas com agropecuária, e não necessariamente quando atua como produtor.

Vejamos o que diz o Decreto nº 8064/01 de 21 de novembro de 2001, que aprovou o Regulamento do PROALBA:

Art. 9º - O industrial beneficiador ou a cooperativa não credenciada que adquirir algodão de produtor credenciado ou de cooperativa credenciada ao PROALBA, com diferimento, poderá lançar, por ocasião das saídas internas e interestaduais tributadas que realizar, no campo outros créditos do livro Registro de Apuração do ICMS, valor correspondente ao crédito presumido a que faça jus o produtor.

Parágrafo único - Para uso do crédito conforme previsto no caput deste artigo, o industrial ou a cooperativa não credenciada deverá repassar ao produtor credenciado ou à cooperativa credenciada, mediante depósito bancário, valor igual ao utilizado como crédito fiscal e reter deste cópia de comprovante de contribuição ao fundo correspondente a 10% (dez por cento) do imposto incidente na operação de aquisição.

Art. 10 - O industrial beneficiador, a cooperativa não credenciada ou o contribuinte atacadista deverá exigir, de cada fornecedor, para cada nova safra de algodão, comprovação de:

I - seu credenciamento ao Programa;

II - sua regularidade fiscal junto ao fisco estadual e junto ao órgão de fiscalização e controle ambiental;

III - sua expressa renúncia ao aproveitamento de quaisquer outros créditos relativos a insumos e bens do ativo imobilizado, utilizados na produção de algodão.

Redação de acordo com o art. 8º do Decreto nº 13.165, de 11 de agosto de 2011. Redação original: “Art. 10 - O industrial beneficiador deverá exigir, de cada fornecedor, para cada nova safra de algodão, comprovação de:

Art. 11 - O contribuinte que efetuar lançamento de crédito presumido a que se refere este Regulamento, sem os comprovantes referidos nos arts. 8º, 9º e 10, ou com base em comprovante inidôneo, pagará o valor do imposto creditado com os acréscimos legais incidentes desde o mês da utilização indevida e a multa de

60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal indevidamente utilizado, sem prejuízo da exigência do estorno, como previsto no inciso VII da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996.

Art. 12 - Para que o direito ao benefício de que trata este Regulamento possa ser utilizado em cada ano calendário, o gestor do fundo privado de modernização da cotonicultura baiana, a que se refere o parágrafo único do art. 2º, deverá comprovar que os recursos alocados objetivando a modernização do setor cotonicultor estão sendo aplicados em pesquisa, defesa fitossanitária, monitoramento ambiental e na promoção do agronegócio, bem como em fomento, de acordo com o que dispuser o seu regimento interno

Na assentada de julgamento, o Representante Legal da empresa autuada, **argumentou que a Cooperativa não é beneficiária do PROALBA, mas que apenas compra créditos de beneficiários.** Aduziu também que na acusação fiscal, não foi sequer cogitado o fato de que os créditos glosados pelo autuante (créditos das entradas de insumos com saídas isentas), não estariam cumulados indevidamente com o do PROALBA, **embora a informação fiscal à fl. 149, explicitamente acuse a DUPLICIDADE do crédito fiscal, com os seguintes argumentos:**

- os insumos agrícolas são repassados aos cooperados sem qualquer conteúdo econômico, e os produtores já usam o crédito presumido nas saídas, causando um uso em duplicidade, pois o insumo entra na cooperativa e tem crédito aproveitado, e quando o produtor vende sua produção da aplicação destes insumos, usa o crédito presumido.

É certo que na descrição inicial da infração, utilizou-se a forma padronizada do sistema emissor de auto de infração – SEAI (uso indevido de crédito fiscal referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto), sem expor textualmente a **duplicidade de crédito fiscal.**

Assim posto, diante das dúvidas suscitadas sobre a compra dos créditos e pelo eventual cerceamento de defesa por conta do Representante Legal alegar que a cooperativa não foi instada a se defender do uso em duplicidade do crédito, além da necessidade de se instruir o processo com perfeita clareza quanto aos fatos que compõem o lançamento de ofício, esta Câmara, em pauta suplementar do dia 31.08.2018(fl. 311/14), decidiu converter o processo em diligência à INFAZ de origem para a tomada das seguintes providências:

PELO AUTUANTE

1- Considerando que os documentos que embasam o lançamento são apenas as notas fiscais pertinentes ao uso do crédito indevido, como consequência da **alegada duplicidade** com o crédito do PROALBA, devem ser acostadas aos processos **algumas notas fiscais exemplificativas de todo o processo operacional** (exceto as de aquisição de insumos que já constam no processo) – notas de remessa dos insumos adquiridos pela cooperativa e repassados sem conteúdo econômico para os produtores, notas fiscais das remessas de mercadorias dos produtores para a cooperativa, e notas fiscais de saída da cooperativa com destino aos clientes, de forma a se observar e provar documentalmente todo o processo comercial, do início ao fim.

2 - No demonstrativo de fl. 04, percebe-se logo no primeiro mês, que o crédito de ICMS lançado (R\$23.690,13) e que foi glosado, é certo que está suportado pelo crédito do mês anterior, de R\$79.629,34, somado ao crédito do **PROALBA**, de R\$149.712,46, e ainda pelo recolhimento de R\$299.424,99 que coincide com o débito de imposto apurado, e portanto sem utilização dos créditos disponíveis. Tal situação, é fácil concluir, não tem repercussão na arrecadação porque ainda que glosado o crédito dos insumos, resulta em apuração de saldo credor. Pede-se então, que seja feito o cálculo relativo aos meses subsequentes, apurando-se os períodos de apuração em que há efetiva repercussão econômica na arrecadação, pela utilização dos créditos indevidos.

3 – Embora não tenha sido questionado no auto de infração, a legitimidade dos créditos lançados do **PROALBA**, recomenda este Conselho, em futuras fiscalizações, especial atenção ao cumprimento pela cooperativa, do disposto nos artigos 9, 10, 11 e 12 do **Regulamento do PROALBA** transcrito nas razões desta diligência.

PELA INSPETORIA

Após as providências tomadas pelo autuante, e da sua informação sobre os pedidos desta diligência, retromencionados, intimar o contribuinte a tomar conhecimento do teor da informação produzida, e se manifestar, além das próprias informações do autuante, sobre o a duplicidade de crédito alegada pelo autuante, uma vez que o crédito do **PROALBA**, que a **COPALEM** adquire, está contemplado em seu bojo, com o crédito dos insumos que são adquiridos pela COOPERATIVA, e repassados sem ônus para os produtores.

Uma vez que os créditos dos insumos que são destinados aos produtores ficam retidos e acumulados na COOPERATIVA, que aparentemente atua como pessoa jurídica interposta para estas aquisições, que se feitas diretamente pelos produtores, não poderiam se creditar dos insumos, já que são beneficiários do crédito presumido, caracteriza assim, a **DUPLICIDADE** alegada pelo autuante na informação fiscal inicial – **USO DO CRÉDITO PRESUMIDO COMPRADO JUNTO AOS PRODUTORES, QUE JÁ CONTÉM NA SUA CONCESSÃO OS CRÉDITOS DAS AQUISIÇÕES DE INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO, E O CRÉDITO DESTAS MESMAS AQUISIÇÕES QUE FICAM RETIDOS NA COOPERATIVA POR SE**

INTERPOR NAS COMPRAS.

Deverá ser explicado e provado, se possível, a razão pela qual os produtores não adquirem os insumos diretamente, já que são os reais destinatários, além do quantitativo desses produtores vinculados à cooperativa, assim como as quantidades e valores repassados de insumos a cada um deles, no período fiscalizado.

Às fls. 317 o autuante informa que apresentou notas fiscais de compras dos insumos oriundos de outros estados, notas fiscais de remessa dos insumos para os produtores, notas de vendas dos produtores para a cooperativa e por fim notas de vendas da cooperativa com destino aos clientes.

Além disso à fl. 372 foi refeita a conta corrente para verificação da repercussão do estorno de crédito, que demonstra inclusive o aproveitamento de créditos do PROALBA, juntamente com acumulação dos créditos das operações com insumos, apresentando saldo devedor significativo a partir do mês de dezembro de 2012 até agosto de 2013, não tendo repercussão nos meses de setembro a novembro de 2012, sendo que o lançamento ocorre entre os meses de outubro de 2012 a maio de 2013.

O Recorrente se manifestou às fls. 377/81, e aduz que a manutenção do crédito de ICMS decorre da operação de compra e venda de insumos da COOPERATIVA e que tem direito ao crédito e que o crédito do PROALBA é do PRODUTOR e não da cooperativa, e como são pessoas jurídicas próprias, não se pode falar em duplicidade.

Assim posto, na Pauta Suplementar do dia 25.06.2019, a 1ª Câmara converteu o processo em diligência à PGE/PROFIS, para que sejam tomadas as seguintes providências:

À luz dos fatos expostos, considerando os argumentos do autuante, de que os cooperados já se utilizam dos créditos presumidos, que repercutem na apuração do imposto da cooperativa, já que quando o insumo entra na cooperativa o crédito fica na mesma, e quando o produtor vende sua produção originária da aplicação destes mesmos insumos, usa também o crédito presumido, e tendo em vista o teor do art. 10, III do Decreto nº 8064/01 de 21 de novembro de 2001, que aprovou o Regulamento do PROALBA:

Art. 10 - O industrial beneficiador, a cooperativa não credenciada ou o contribuinte atacadista deverá exigir, de cada fornecedor, para cada nova safra de algodão, comprovação de:

III - sua expressa renúncia ao aproveitamento de quaisquer outros créditos relativos a insumos e bens do ativo imobilizado, utilizados na produção de algodão.

Pede-se, considerando os argumentos da manifestação do Recorrente à diligência e da sua manifestação, emitir parecer acerca dos fatos postos na diligência à INFAZ DE ORIGEM.

Às fls. 414/437, a Procuradora, Dra. Rosana Maciel Passos Salau, pontuou o seguinte, suscitando hipóteses para perfeita compreensão do escopo almejado pela legislação do PROALBA:

- a) o produtor rural não credenciado ao PROALBA adquire diretamente os insumos agropecuários em operações tributadas e em seguida, promove saídas de algodão igualmente tributadas – terá direito aos créditos fiscais relativos à aquisição de insumos, para deduzir do imposto gerado nas operações tributadas.
- b) o produtor rural não credenciado ao PROALBA adquire diretamente insumos agropecuários em operações tributadas, e em seguida promove saídas de algodão em regime de diferimento – acumula os créditos fiscais relativos à aquisição de insumos.
- c) o produtor rural ou cooperativa credenciado ao PROALBA adquire insumos agropecuários em operações tributadas e posteriormente promove saídas de algodão igualmente tributadas, com renúncia a quaisquer outros créditos relativos à entrada de insumos.
- d) o produtor rural ou cooperativa credenciado ao PROALBA adquire insumos agropecuários em operações tributadas, adquire insumos agropecuários em operações tributadas, e em seguida promove saídas de algodão como regime de diferimento, com destino industrial beneficiador, cooperativa não credenciada ou contribuinte atacadista – o crédito presumido previsto na legislação do PROALBA será escriturado pelo adquirente, mas o respectivo proveito econômico

será transferido ao produtor rural ou cooperativa credenciado, que, em contrapartida, não poderá se apropriar dos créditos fiscais relativos à aquisição dos insumos.

Que em todas as hipóteses, o legislador quis permitir a apropriação do crédito fiscal pelas aquisições de insumos ou do crédito presumido estabelecido na legislação do PROALBA alternativamente, sem acumulação.

Sem embargo, os autos de infração lavrados contra cooperativas da região oeste da Bahia autorizam a conclusão de um grande esquema fora ali montado, com a interveniência de cooperativas de produtores rurais existentes ou mesmo mediante constituição de novas cooperativas, com o propósito de possibilitar o aproveitamento concomitante de créditos fiscais tanto por produtores, quanto por sociedades cooperativas.

Nesse esquema, as cooperativas deixam de se credenciar como beneficiárias do PROALBA, com o propósito de não terem de renunciar expressamente ao aproveitamento de créditos fiscais pelas entradas de insumos e de bens do ativo imobilizado tal como exigido na lei para efeito de fruição do crédito presumido.

Nessa linha, ao adquirirem os insumos agrícolas demandados pelos produtores de algodão, e posteriormente promoverem saídas tributadas de algodão, em pluma, as cooperativas titularizam direito de recuperarem os créditos fiscais relativos às entradas de insumos.

De outra parte não estando credenciadas no PROALBA, estas mesmas cooperativas ao receberem algodão de produtores rurais credenciados sob regime de diferimento, podem se apropriar do crédito presumido previsto no Programa por ocasião das saídas tributadas que realizar, transferindo aos produtores o valor correspondente mediante depósito bancário.

Há, portanto, um evidente aproveitamento do crédito em duplicidade, situação que não foi prevista pelo legislador na política de incentivar a cultura do algodão.

Que o documento de fl. 101 evidencia que ao menos em tese, a cooperativa autuada não se dedica exclusivamente à prática de operações relacionadas com a cultura de algodão, mas também milho e soja.

Que as notas fiscais de fls. 102 e 104 refletem operações de milho a granel sem intermediação da cooperativa, e que as vendas de algodão de João Antônio Franciosi são intermediadas pela cooperativa, ao passo que as vendas de soja e milho em grãos do mesmo produtor rural são vendidas diretamente a seus clientes sem participação da cooperativa conforme notas das páginas 111 a 118.

Que o esquema de negócios das cooperativas conquanto formalmente se observe a letra da lei, claramente ofende seu espírito, daí configurar-se como hipótese de fraude à lei, porque claramente a análise da legislação do PROALBA não deixa margem de dúvidas de que seu desígnio sempre impediu a utilização de créditos em duplicidade, de tal maneira que o crédito ali presumido afasta qualquer possibilidade de créditos pelas entradas de insumos.

Assim, por mais esta razão, seriam ilegítimos os créditos fiscais escriturados pela autuada em razão da aquisição de insumos agrícolas, tendo em vista que houve fruição de crédito presumido previsto na legislação do PROALBA na forma do art. 9º do Decreto nº 8.064/2001.

De todo modo, esta conclusão acaba por não ser essencial à definição do destino do presente lançamento, tendo em vista que como restou cabalmente demonstrado, a cooperativa autuada estava jungida a estornar os créditos fiscais pela aquisição de insumos agrícolas, diante da inaplicabilidade ao caso concreto, das normas contidas no art. 264, XVIII do RICMS/2012 bem assim, no art. 20, parágrafo 6º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96.

Por derradeiro, observa que em diversos meses nos quais a fiscalização efetuou glosa dos créditos fiscais relativos à aquisição de insumos, não havia saldo devedor de ICMS, pois os débitos estariam integralmente suportados pelos créditos presumidos do PROALBA.

Para os meses em questão, seria cabível apenas a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, art. 42, VII, “b” da Lei nº 7.014/96 sem prejuízo da exigência do estorno dos créditos indevidos, mas sem que se possa reclamar qualquer valor a título de imposto.

De fato, a exigência só se legitima quando os créditos fiscais indevidamente mantidos pelo contribuinte em sua escrituração tenham lhe proporcionado proveito econômico, com repercussão financeira em desfavor do Estado, tal como se colhe do disposto no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96.

Ao cabo de todo o exposto, avultam as seguintes conclusões:

- a) Não se aplica à autuada o benefício de manutenção de crédito fiscal previsto no art. 264, XVIII do RICMS 2012 por não ostentar a condição de estabelecimento agropecuário.
- b) Também não se aplica a autuada a regra de recuperação fiscal contida no art. 20, parágrafo 6º, I da LC 87/96 porque promove saídas isentas de insumos agropecuários (que não se confundem com os produtos agropecuários)
- c) O benefício fiscal no art. 264, XVIII alínea “d” do RICMS 2012 deriva das disposições do Convênio ICMS 100/97, não guardando conexão com a hipótese de recuperação de crédito previsto no art. 20, parágrafo 6º, I da LC 87/96;
- d) O esquema de negócios envolvendo a cooperativa autuada e produtores rurais objetivou fraudar a legislação do PROALBA, cujo propósito explicitamente declarado era de obstar o aproveitamento concomitante do crédito presumido nela previsto com quaisquer outros créditos.
- e) Nos meses em que o saldo devedor estiver integralmente suportado pelos créditos presumidos, será cabível apenas a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória (percentual), com exigência do estorno dos créditos indevidos.

À fl. 438 o parecer foi submetido à censura hierárquica, em que foi acolhido pela Procuradora Dra. Paula Gonçalves Morris.

VOTO

Inicialmente, devo esclarecer que o Mandado de Segurança anexado às fls. 278/299, não implica em improcedência do lançamento, mesmo porque conforme consta às fls. 398, foi concedida parcialmente a segurança a partir do ajuizamento da ação, resguardados os fatos pretéritos. Além disso, o fato da empresa ter assegurado o direito do uso do crédito, não impede o lançamento de ofício e a discussão judicial.

O que tal Mandado de Segurança implica, é que, fica assegurado ao contribuinte, a não inscrição em dívida ativa e o ajuizamento para a cobrança judicial, conforme art. 151 do CTN, em seus incisos IV e V, que possui o seguinte teor:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial.

Embora tenha sido objeto de decisões controversas pelo judiciário, hoje esta situação se encontra pacificada, pois dirimindo a divergência existente entre as diferentes posições da 1ª e 2ª Turmas, o STJ manifestou-se no sentido da possibilidade de a Fazenda Pública realizar o lançamento do crédito tributário, mesmo quando verificada uma das hipóteses previstas no citado art. 151 do CTN.

Por ocasião do julgamento dos embargos de divergência, ERESP 572.603/PR, entendeu-se que:

“ a suspensão da exigibilidade do crédito tributário impede a Administração de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança do seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução penhora, mas não

impossibilita a Fazenda de proceder à sua regular constituição para prevenir a decadência do direito de lançar” (Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.09.05).

Assim posto, passo ao julgamento do Recurso de Ofício.

Convém assinalar, que de fato, esta matéria foi objeto de apreciação pelas Câmaras de Julgamento Fiscal deste CONSEF, por meio dos Acórdãos CJF Nº 0274-11/11 e CJF Nº 0291-12/11, cuja decisão, foi pela improcedência da autuação.

Também é verdade que a 2ª CJF, pelo ACÓRDÃO CJF Nº 0291-12/11, o Relator Conselheiro José Antonio Marques Ribeiro, repetiu os mesmos argumentos favoráveis à defesa do contribuinte, inclusive quanto ao voto em separado, da Conselheira Denise Mara Barbosa, nos acórdãos anteriormente citados, desta vez, pelo Conselheiro Carlos Fábio Cabral Ferreira.

Contudo, devo assinalar que houve mudança jurisprudencial deste Conselho de Fazenda, a partir de opinativo da PGE/PROFIS, no julgamento do Auto de Infração nº 278906.0301/13-6, que inclusive está anexado a este processo.

Conforme se depreende dos termos do parecer de lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, à fl. 275, quando diz que conforme se verifica pelo estatuto social da COPALEM, à fl. 79/90 deste PAF, em nenhum dos objetivos sociais da Cooperativa está albergado a produção, conforme impõe o art. 20 da LC 87/96, parágrafo 3º, inciso I:

§ 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;

Por isto, o parecer da PGE/PROFIS, anexado a este PAF, afirma que o inciso acima é de uma clareza explícita sobre a impossibilidade de creditamento, quando não se tratar duma saída de produto resultante duma produção agrícola.

Trago a lume, o acórdão em que a mesma 1ª CJF mudou a jurisprudência, baseando-se em um entendimento da Procuradoria, que me parece suficiente para dar provimento ao Recurso de Ofício, modificando a decisão de Primeira Instância, que julgou improcedente o lançamento contra uma cooperativa em circunstâncias idênticas, conforme voto do Conselheiro Eduardo Ramos de Santana, ressaltando o fato de que naquele processo, foi julgado um Recurso Voluntário que contestava a Procedência do lançamento em Primeira Instância:

*1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0329-11/17*

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS COM SAÍDAS SUBSEQUENTES BENEFICIADAS COM ISENÇÃO. A manutenção do crédito fiscal de insumos agropecuários, isentos nas saídas internas, só alcança os estabelecimentos agropecuários ou industriais, relativos aos seus insumos produtivos adquiridos, condições que não se enquadra o estabelecimento autuado, por se tratar de uma cooperativa agrícola de circulação de bens e serviços. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

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 produto 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 resultantes 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.

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 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 29112/11, 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. Ressalta se que conforme relatado anteriormente pela PGE/PROFIS a regra que assegura manutenção do crédito fiscal 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.

A PGE/PROFIS, foi consultada também acerca da duplicidade de créditos, que embora não seja a razão inicial para a glosa do crédito, evidentemente se soma a mais uma razão para tal.

Que o esquema de negócios das cooperativas, conquanto formalmente se observe a letra da lei, claramente ofende seu espírito, daí configurar-se como hipótese de fraude à lei, porque claramente a análise da legislação do PROALBA, não deixa margem de dúvidas de que seu desígnio sempre impediu a utilização de créditos em duplicidade, de tal maneira que o crédito ali presumido afasta qualquer possibilidade de créditos pelas entradas de insumos.

Assim, por mais esta razão, seriam ilegítimos os créditos fiscais escriturados pela autuada, em razão da aquisição de insumos agrícolas, tendo em vista que houve fruição de crédito presumido previsto na legislação do PROALBA na forma do art. 9º do Decreto nº 8.064/2001.

No entanto, verifico no demonstrativo do autuante às fls. 372, que mesmo excluindo-se o crédito indevido, ainda assim, não há imposto a pagar por conta dos créditos acumulados, e o próprio demonstrativo aponta os créditos utilizados em valores inferiores aos créditos acumulados. Assim, é certo que mesmo excluindo-se os créditos indevidos, não há imposto a pagar, no que a própria PGE/PROFIS também se pronunciou favorável à conversão em multa dos meses de outubro e novembro de 2012.

Nos termos do art. 157 do RPAF, verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém, ficando comprovado o cometimento de infração à obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente. Assim, aplico o disposto no art. 42, VII, “b”:

VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:

b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação;

Assim, reduzo o auto de infração para os seguintes valores:

MÊS	ANO	CRÉDITO LANÇADO	MULTA 60%	VALOR DO IMPOSTO
OUTUBRO	2012	23.690,13	14.214,08	0,00
NOVEMBRO	2012	158.103,91	94.862,35	0,00
DEZEMBRO	2012	233.534,61	0,00	233.534,61
JANEIRO	2013	419.482,99	0,00	419.482,99
FEVEREIRO	2013	16.504,82	0,00	16.504,82
MARÇO	2013	47.606,13	0,00	47.606,13
ABRIL	2013	764,68	0,00	764,68
MAIO	2013	1.334,39	0,00	1.334,39
TOTAL		901.021,66	109.076,43	719.227,62

** Nos meses de outubro e novembro de 2012, resta tão somente a multa por descumprimento de obrigações acessórias.*

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269189.1813/13-9**, lavrado contra **COPALEM - COOPERATIVA DE PRODUTORES RURAIS DE LUÍS EDUARDO MAGALHÃES**, devendo ser intimado o recorrido, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$719.227,62**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$109.076,43**, prevista no inciso VII, “b” do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de setembro de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS