

PROCESSO - A. I. Nº 206920.0007/18-0
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - CODEAGRO – COOPERATIVA DE DESENVOLVIMENTO DO AGRONEGÓCIO DO OESTE DA BAHIA
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5ª JJF nº 0012-05/19
ORIGEM - INFAZ BARREIRAS (OESTE)
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 30/07/2021

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0082-12/20-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS COM SAÍDAS SUBSEQUENTES BENEFICIADAS COM ISENÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O estabelecimento autuado não é estabelecimento agropecuário, nem estabelecimento industrial, é indevida a manutenção do crédito fiscal relativo às saídas isentas dos insumos adquiridos, nos termos do art. 310, II do RICMS/2012. Comprovado que o estabelecimento autuado (cooperativa/comercialização), não sendo estabelecimento agropecuário que tenha adquirido insumos agropecuários (Convênio ICMS 100/97), ou estabelecimento industrial que tenha adquirido “*matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos*” (Convênio ICMS 100/97), não tem o direito de manter o crédito fiscal relativo às aquisições de insumos adquiridos em outras Unidades da Federação, cuja saída foi contemplada com isenção do ICMS, como previsto no art. 264, XVII, “c” e “d” do RICMS/12. Infração subsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 5ª JJF, em relação à Decisão recorrida que julgou Improcedente 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.”.

Após apresentação da defesa às fls. 25/49 e o fiscal autuante presta informação às fls. 110/111, o colegiado da 5ª JJF decidiu pela Improcedência do Auto de Infração nos seguintes termos:

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, reproduz 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;

Observe 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 agropecuario 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 Tolstoi 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 agropecuario 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 tratar-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 Canibal - 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.

A JJF recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal 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.

Na assentada do julgamento do dia 15/06/2020, o colegiado da segunda instância converteu os autos em diligência à PGE/PROFIS, pois a recorrente insiste na alegação que tem direito ao crédito de ICMS decorrente da operação de compra e venda de insumos da COOPERATIVA e que tem direito ao crédito destas mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas por isenção e foram utilizados nas lavouras/plantações de seus produtores/associados, bem como, a comercialização dos produtos agrícolas por eles produzidos.

Considerando que os argumentos do autuante e autuado relativo aos cooperados, tendo em vista o teor da previsão legal de tais benefícios fiscais destinados à atividade agropecuária tem o propósito de incentivar a produção de alimentos a preços razoáveis, consagrado no art. 146, inciso III, alínea "c" da Carta Magna, ao estabelecer que cabe a lei complementar definir regras ao tratamento tributário, ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. Pediu-se a procuradoria parecer jurídico-opinativo acerca dos fatos elencados.

Na conclusão da diligência, fls. 145 a 169, a procuradora Dra. Rosana Maciel Bitencourt Passos Salau, emite seu opinativo direcionando que a autuada não assiste razão ao referido crédito. Informa a questão em comentário já foi anteriormente analisada no âmbito deste Núcleo Consultivo, nos autos do Processo nº PGE 2018.038111-0, mediante parecer exarado em 27/07/2020.

A matéria em questão após fazer todo um histórico da tributação: "**Regramento geral quanto à possibilidade de utilização de créditos fiscais em saídas isentas**" – afirma que veda a utilização de crédito fiscal pela entrada de mercadorias no estabelecimento, se a saída subsequente for isenta ou não tributada, exceto em caso de exportação (art. 20, § 3º), mesmo que efetue o estorno do imposto que se creditou e que os Estados poderiam avençar no sentido de excluir, total ou

parcialmente, a vedação de uso de crédito fiscal em relação às saídas isentas ou não tributadas (art. 20, § 4º).

Discorre sobre o “*Convênio ICMS 100/97 – Art. 20 do RICMS/97 e art. 264, XVIII do RCMS/12*”, junta três requisitos para o conduto do referido: “a) *reduzir a base de cálculo nas operações interestaduais com os insumos agropecuários ali especificados (cláusulas primeira e segunda); b) autorizar a concessão de redução de base de cálculo ou isenção do ICMS nas operações internas com os mesmos insumos agropecuários, “observadas as respectivas condições para fruição do benefício” (cláusula terceira); c) autorizar os convenientes a deixar de exigir o estorno, total ou proporcional, do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias relacionadas com as saídas subsequentes isentas ou com redução de base de cálculo (cláusula quinta, item I)*”. Destaca que a partir da edição do Decreto nº 12.080/2010, a regra de manutenção do crédito fiscal passou a ser voltada exclusivamente às entradas em estabelecimento agropecuário (quanto aos insumos agropecuários previstos no art. 20) ou em estabelecimento industrial (quanto às matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagens e demais insumos utilizados na fabricação dos mesmos insumos agropecuários).

Chama atenção que o referido convênio veiculou uma mera autorização para que os Estados deixassem de exigir o estorno do crédito fiscal, possibilitam que o legislador estadual se movimente com maior liberdade, dentro da esfera de possibilidades abertas pelo texto normativo, adotando uma das seguintes opções: “a) *exigir o estorno integral do crédito, seguindo, portanto, a regra geral de vedação quanto às saídas isentas; b) contrariamente, assegurar a manutenção integral do crédito (como ocorreu anteriormente à edição do Decreto nº 12.080/2010), ou; c) assegurar a manutenção do crédito apenas em condições específicas (como ocorreu a partir da edição do mencionado decreto)*”.

Sustenta que não geram direito a crédito fiscal as entradas de mercadorias que forem objeto de saídas posteriores isentas, configurando regra o não creditamento ou, sendo a circunstância imprevisível quando das entradas, o posterior estorno de crédito. Normas que, a despeito de serem isentas as saídas, prevejam a manutenção do crédito pelas entradas, constituem situações de exceção, e como tal devem ser interpretadas e aplicadas.

Complementa que apenas estabelecimentos industriais e agropecuários poderiam usufruir do benefício de manutenção de crédito fiscal pelas entradas de insumos agropecuários, devendo os demais – como é o caso da cooperativa autuada – promover o respectivo estorno. Salienta que a cooperativa adquire insumos agropecuários em operações interestaduais, e depois os revende em operações internas, isentas de ICMS, na forma da lei estadual, não reveste a natureza de estabelecimento agropecuário ou industrial, deixou de ser favorecida pelo benefício de manutenção de crédito fiscal desde a edição do Decreto nº 12.080/2010. Pontua que, como o contribuinte não um estabelecimento agropecuário que: “*exploração agropecuária, ou seja: o cultivo do solo com culturas permanentes e temporárias, inclusive hortaliças e flores; a criação, criação ou engorda de animais de grande e médio porte; a criação de pequenos animais; a silvicultura ou o reflorestamento; e a extração de produtos vegetais*” – dando a ideia “*de uma unidade produtiva na qual se cultiva o solo para dele extrair produtos agrícolas, ou se criam animais, ou se exploram matas e florestas plantadas (silvicultura), ou se extraem produtos vegetais*”.

Reafirma que o contribuinte nada produz, limitando suas atividades à comercialização de insumos (adquiridos de terceiros) e produtos agropecuários (adquiridos de seus cooperados). Trata-se de típica cooperativa de comércio, não se caracterizando, por conseguinte, como estabelecimento agropecuário, na medida em que não processa a exploração agropecuária.

Discorreu também sobre a “*LC nº 87/96 – Art. 20, §6º*”, no qual o patrono do contribuinte espera equiparação. Salienta a procuradoria que a norma invocada pela autuada como suposto fundamento legal de sua pretensão, sendo que o direito não é reconhecido para àquele contribuinte que praticar operações de saídas isentas ou não tributadas de ICMS, mas sim àquele que, depois deste, vier a praticar operações tributadas. A recuperação dos créditos fiscais só é

admitida pela lei quando a saída isenta ou não tributada seja relativa a produtos agropecuários.

Relata em relação ***“inexistência de qualquer limitação, supostamente estabelecida pelo regulamento de ICMS, ao benefício fiscal previsto no art. 20, § 6º, inc. I da LC Nº 87/96”***, afirma equívoco do autuado quando alega que o RICMS baiano teria introduzido uma ilegal limitação ao direito de recuperação de crédito e sustenta que não há qualquer relação entre a regra de recuperação de crédito contida no mencionado dispositivo da LC nº 87/96 e os benefícios fiscais previstos no art. 264, inc. XVIII, alíneas “c” e “d”, do RICMS/2012. Explica que consta do RICMS é um benefício de manutenção de crédito fiscal estabelecido com base no Convênio ICMS 100/97, que tem por destinatários os estabelecimentos agropecuários e industriais que promovam operações de saídas isentas, tendo por objeto os insumos agropecuários especificados no mencionado convênio.

Traz argumento sobre ***“benefício fiscal de crédito presumido concedido pela legislação do PROALBA”***, assevera que há possível duplicidade na utilização de créditos fiscais pela cooperativa autuada, referindo-se ao imposto pago nas operações interestaduais de aquisições de insumos e ao crédito presumido concedido pela legislação do Programa de Incentivo à Cultura de Algodão – PROALBA, que reconhecem crédito presumido de até 50% do valor do ICMS, aos produtores de algodão e às cooperativas agrícolas que se credenciarem no Programa, impondo-lhes, em contrapartida, ***“expressa renúncia ao aproveitamento de quaisquer outros créditos do ICMS, relativos à entrada de insumos e de bens do ativo imobilizado para serem utilizados na produção de algodão”***. Trouxe toda a explicação para quem é enquadrado ou não no referido benefício e disse que estas cooperativas consta um esquema de negócios concebido pelas cooperativas e pelos produtores rurais cooperados, conquanto formalmente observe a letra da lei, claramente ofende seu espírito, configurando ato de burlar o comando legal mediante emprego de procedimento aparentemente lícito, com o propósito exclusivo de escapar da incidência tributária. Esclarece que na análise da legislação do PROALBA não deixa margem a dúvidas de que seu desígnio sempre residiu em impedir a utilização de créditos fiscais em duplicidade, de tal maneira que o crédito presumido ali concedido afasta qualquer possibilidade de utilização de créditos pelas entradas de insumos.

Conclui que:

- não se aplica à autuada o benefício de manutenção de crédito fiscal previsto no art. 264, inc. XVIII do RICMS/2012, por não ostentar a condição de estabelecimento agropecuário;
- também não se aplica à autuada a regra de recuperação de crédito fiscal contida no art. 20, § 6º, inc. I, da LC nº 87/96, porque promove saídas isentas de insumos agropecuários (que não se confundem com produtos agropecuários);
- o benefício fiscal previsto no art. 264, inc. 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, § 6º, inc. I da Lei Complementar nº 87/96;
- o esquema de negócios envolvendo cooperativa autuada e produtores rurais objetivou fraudar a legislação do PROALBA, cujo propósito explicitamente declarado era o de obstar o aproveitamento concomitante do crédito presumido nela previsto com quaisquer outros créditos fiscais.

Na fl. 170, a procuradora assistente Dra. Paula Gonçalves Morris Matos (PGE/PROFIS/NCA) acolheu o parecer da lavra da procuradora designada.

Registra-se que, na oportunidade, a participação na sessão a Dra. Natalia Abude Plaza Peralva, no qual realizou sustentação oral pela Contribuinte.

VOTO

Observe se tratar de Recurso de Ofício cabível, tendo em vista a 5ª Junta de Julgamento Fiscal, através do **Acórdão 5º JJF nº 0012-05/19**, devido à desoneração total do Auto de Infração, julgando

pela Improcedência, sendo ressaltado que a cooperativa adquire insumos agrícolas em outros Estados que são revendidos a produtores associados, e faz uso do crédito fiscal relativo às aquisições concomitantes com o crédito presumido.

No tocante à fundamentação legal, utilizou crédito fiscal previsto no Convênio ICMS 100/97, apreciou que o art. 264, XVIII, “c” do RICMS-BA/12, “*que cuida da isenção nas saídas internas. O mesmo manteve o crédito indevidamente por não ter atividades amparada para a manutenção do crédito fiscal ou sejam estabelecimento industrial. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subseqüentes beneficiadas com isenção ou redução de imposto.*”

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 se creditou 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 se creditou do ICMS relativo à aquisição de insumos e de comercialização de produtos agrícolas (crédito presumido/PROALBA).

No mérito, o estabelecimento autuado configura-se como uma cooperativa com finalidade de promover a circulação de bens e serviços, adquirindo insumos para fornecimentos aos cooperados, vendas a não cooperados destinados ao desenvolvimento das atividades agropecuárias, bem como, viabiliza a venda dos produtos resultante das atividades dos cooperantes e não cooperados (vide Estatuto social anexo).

Verifico que 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, “c” 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 tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subseqüente 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.

Destaco que o parágrafo anterior (§ 4º), trata de vedação do crédito relativo à entrada da mercadoria 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”.*

Vejo que 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.

Observa-se que o art. 21 trata de 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 se creditar 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.

E como anteriormente apreciado, ao contrário do que foi apreciado na Decisão ora recorrida, o estabelecimento ora recorrente não é estabelecimento agropecuário, nem estabelecimento industrial de insumos utilizados na fabricação de produtos contemplados com o benefício fiscal, previsto no Convênio ICMS 100/97, é indevida a utilização dos créditos fiscais destacados nas notas fiscais de aquisição de insumos agropecuários, cujas saídas internas são isentas do ICMS.

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 como trânsito em julgado. Também, a Decisão proferida não possui efeito vinculante à esfera administrativa estadual.

Na conclusão da diligência, fls. 145 a 169, a procuradora Dra. Rosana Maciel Bitencourt Passos Salau, emite seu opinativo direcionando que a autuada não assiste razão ao referido crédito. Informa a questão em comentário já foi anteriormente analisada no âmbito deste Núcleo Consultivo, nos autos do Processo nº PGE 2018.038111-0, mediante parecer exarado em 27/07/2020.

Como o estabelecimento autuado não é estabelecimento agropecuário, nem estabelecimento industrial, é indevida a manutenção do crédito fiscal relativo às saídas isentas dos insumos adquiridos, nos termos do art. 310, II do RICMS/2012.

Comprovado que o estabelecimento autuado (cooperativa/comercialização), não sendo estabelecimento agropecuário que tenha adquirido insumos agropecuários (Convênio ICMS 100/97), ou estabelecimento industrial que tenha adquirido “*matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos*” (Convênio ICMS 100/97), não tem o direito de manter o crédito fiscal relativo às aquisições de insumos adquiridos em outras unidades da Federação, cuja saída foi contemplada com isenção do ICMS, como previsto no art. 264, XVII, “c” e “d” do RICMS/12.

Portanto, à vista do exposto, entendo que cabe reparo a Decisão ora recorrida, coadunando com a interpretação jurídica do Parecer PROFIS-NCA-RMP nº 69/2020, restabelecendo integralmente os valores exigidos, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto, para julgar PROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206920.0007/18-0**, lavrado contra **CODEAGRO – COOPERATIVA DE DESENVOLVIMENTO DO AGRONEGÓCIO DO OESTE DA BAHIA**, devendo ser intimado o recorrido, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.032.814,97**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de março de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO - RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS