

PROCESSO - A. I. Nº 206920.0006/18-3
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - COPAGRO – COOPERATIVA DE PRODUTORES AGRÍCOLAS DE RODA VELHA
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5ª JJF nº 0097-05/20-VD
ORIGEM - INFAZ BARREIRAS (OESTE)
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 23/08/2021

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0173-12/21-VD

EMENTA: ICMS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS FISCAIS. SAÍDAS DE MERCADORIAS SUBSEQUENTES COM BENEFÍCIOS DE ISENÇÃO. 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 ICMS no valor histórico de R\$3.043.904,97, acrescido da multa de 60%, para fatos geradores ocorridos de setembro a dezembro de 2013, em razão da seguinte imputação:

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.

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.

Conforme registro de entradas e apuração em anexo.

Teve a infração enquadramento no art. 29, § 4º, II da Lei 7.014/96, c/c o art. 310, II do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, mais multa de 60%, conforme art. 42, VII, “a” da Lei retro citada.

Entre outros documentos, juntou-se ao lançamento científico de início da ação fiscal (fl. 03), demonstrativo dos documentos fiscais de entradas creditados indevidamente – 2013 (fls. 08/37 – frente e verso) e científico de lavratura de auto de infração/notificação fiscal – via DTE (fl. 38).

O sujeito passivo interpôs defesa em 10.8.2018, com assinalação no sistema de protocolo (fl. 39). Consta decisão do Judiciário baiano de segundo grau (fls. 85/95) e de primeiro grau (fls. 96/99 e 100/104), parecer do MP da Bahia (fls. 105/113), além de CD contendo arquivos eletrônicos (fl. 114). Este Colegiado de Primeira Instância solicitou diligência à unidade fazendária de origem, com o

seguinte fito:

1. Intimar o **autuado** para, em 30 (trinta) dias, prazo suficiente para se preservar o direito à ampla defesa, com relação aos meses de setembro, outubro, novembro e dezembro de 2013:

1.1 Apresentar demonstrativo (**em meio magnético**) das notas fiscais das saídas **tributadas** por ele promovidas, no qual constem as seguintes informações: número do documento; data de emissão; chave de acesso; descrição completa da mercadoria; NCM; CFOP; destinatário da mercadoria; CNPJ do destinatário; Base de cálculo da operação; Alíquota adotada; ICMS correspondente.

1.2 Apresentar demonstrativo (**em meio magnético**) das notas fiscais de aquisição dos insumos **por parte dos cooperados**, que geraram para estes créditos fiscais, saindo em seguida sem tributação para a “Copagro” e depois, nesta, a operação sair novamente tributada, no qual constem as seguintes informações: número do documento; data de emissão; chave de acesso; descrição completa da mercadoria; NCM; CFOP; remetente da mercadoria; CNPJ do remetente; destinatário da mercadoria; CNPJ do destinatário; Base de cálculo da operação; Alíquota adotada; ICMS destacado na nota fiscal. Os valores do imposto que podem gerar créditos fiscais deverão ser subtotalizados por mês.

2. Feitos **ou não** tais demonstrativos, deve-se dar vista aos **autuantes** para:

2.1 Elaborarem **novo** demonstrativo (**em meio magnético**) dos valores **glosados**, contendo as seguintes informações: número do documento; data de emissão; chave de acesso; descrição completa da mercadoria; NCM; CFOP; remetente da mercadoria; CNPJ do remetente; UF de origem; Valor da operação; Base de cálculo da operação; Alíquota adotada; ICMS glosado. Os valores glosados do imposto deverão ser subtotalizados por mês.

2.2 Caso o autuado elabore os demonstrativos solicitados, **manifestarem-se** a respeito destes.

Há manifestação da diligência na forma dos documentos juntados às fls. 136 a 253, além de mídia digital contendo planilhas e arquivos em *pdf* (fl. 254). Um dos autuantes responde na forma apontada à fl. 256, apensando o CD de fl. 258. A JJF decidiu nos seguintes termos:

VOTO

Algumas observações preliminares se fazem necessárias antes de se adentrar ao mérito da questão.

Em primeiro lugar, vale salientar que o Auto de Infração cumpre com os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua validade.

A defesa foi ofertada dentro do prazo regulamentar, não se identificando aqui problemas de intempestividade.

Tem a signatária da contestação poderes de representação legal, conforme instrumento de fl. 65.

Reverenciados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem arranjo aos demais princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Inexistem questões preliminares a examinar.

Com o atendimento por parte da autuada da diligência de fl. 120 – frente verso – a questão avançou do ponto de vista instrutório e trouxe mais subsídios para o presente julgamento.

Verifica-se nas planilhas trazidas em papel e em meio magnético (arquivos denominados ITEM 1.1 NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS e 1.2 NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS) que, no período afetado pelo lançamento, foram estes os créditos e débitos fiscais gerados na escrita:

Mês Ocorrência	Débitos Fiscais	Créditos Fiscais
Setembro/2013	2.043.416,06	254.705,26
Outubro/2013	2.593.406,96	1.013.579,35
Novembro/2013	1.616.636,90	435.583,43
Dezembro/2013	1.275.264,04	1.340.036,93

Os créditos fiscais apresentados pela impugnante em sua planilha correspondem exatamente às glosas efetuadas pela fiscalização.

E estão consignados nos documentos fiscais de aquisição, o que pressupõem terem sido cobrados pelos fornecedores.

Por outro lado, os débitos fiscais pelas saídas equivalem às vendas de algodão em pluma.

Portanto, houve tributação das operações mercantis praticadas pela cooperativa.

Vale deixar claro que os fundamentos do auto de infração residem não só na circunstância das saídas subsequentes estarem desoneradas de ICMS, como também no fato da impugnante ser uma cooperativa e não um estabelecimento industrial.

Assim ficou consignado no descritivo: *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.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a **aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto.** (grifos da transcrição)*

Em primeiro lugar, a glosa ocorreu porque houve alegação de que as saídas **subsequentes** foram beneficiadas com isenção ou redução do imposto.

Entretanto, verifica-se exatamente o contrário: as saídas posteriores de algodão em pluma foram tributadas. Se o contribuinte e os fatos geradores remontam há quase sete anos, há que se aplicar pura e simplesmente o mecanismo da não cumulatividade, isto é, havendo débitos fiscais ulteriores, há que se compensá-los com os créditos fiscais anteriores, sendo que, caso estes últimos superem os primeiros, o saldo credor será transportado para o período superveniente.

Assim, a premissa sobre a qual fundamentou-se a autuação não é verdadeira, visto que a empresa não tratou as suas operações de saídas – globalmente consideradas - com isenção ou redução do imposto.

A lógica do estorno ou da manutenção dos créditos fiscais se aplica ao conjunto total das operações praticadas pelo contribuinte, **no entender do STJ, conforme adiante retratado**. Se na sua atividade pratica a empresa operações tributadas e não tributadas, há que se ver se, pela não cumulatividade, débitos fiscais foram gerados para fins de compensação, o que se verifica no caso em tela.

Em segundo lugar, ainda que o raciocínio de estorno/saídas não tributadas se aplicasse especificamente por espécie de mercadoria, não subsistiria o lançamento.

Por este veio constata-se que, apesar das entradas tributadas dos insumos agropecuários - NATICAL 80, CALCÁRIO DOLOMITICO, AGER MANGANÊS BJ20, CROPSTAR FS600 4X5L BOT BR, PHYTOGARD POTÁSSIO, ZAPP QI 620 20L BRA UN3082 CL.9, CORRETIVO DE ACIDEZ CALCÁRIO AGRÍCOLA etc. -, as saídas subsequentes para os cooperados não tiveram destaque do ICMS.

Em princípio, se a relação causa e efeito recaísse sobre a mercadoria e não sobre as atividades desenvolvidas pela cooperativa como um todo, poder-se-ia pensar na glosa efetuada pela auditoria.

Não obstante, à época da ocorrência dos fatos geradores afetados pelo lançamento, vigorava na legislação baiana o seguinte preceptivo;

“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 (destacamos).

De início, compete chamar a atenção para o fato de que o legislador baiano consagrou a isenção nas saídas internas com os insumos agropecuários elencados no Conv. ICMS 100/97 (os quais dizem respeito os alcançados nesta autuação) em todas as operações inseridas na cadeia econômica da mercadoria, desde a sua produção até a destinação final. Assim, pela regra geral constitucional da não cumulatividade (art. 155, §2º, II, ‘b’), acaso um contribuinte sediado na Bahia receba dito insumo com tributação, aproveitando-se do crédito, e depois promova uma saída interna desonerada de ICMS, há que se fazer o estorno do citado creditamento.

Todavia, é o próprio legislador da Bahia quem admite a manutenção dos créditos decorrentes da situação em que, recebido o insumo com tributação pelo sujeito passivo, este posteriormente promova uma saída isenta.

Chame-se especificamente atenção para a alínea “d” atrás transcrita, que estava em vigor quando da ocorrência dos fatos geradores autuados. Em princípio, todo e qualquer estabelecimento agropecuário – aqui inclusas as cooperativas – estaria contemplado com a regra de manutenção dos créditos fiscais, caso recebesse

insumos com incidência do imposto estadual e desse saídas internas com isenção.

Note-se que em outra alínea - precisamente a “c” - estão beneficiadas as indústrias, acaso adquiram ditos insumos como matérias-primas, materiais intermediários e materiais de embalagem. E foi esta alínea a mencionada no fundamento do auto de infração.

Entretanto, como se viu, a hipótese de manutenção dos créditos fiscais se estende para outras situações, designadamente a contida na letra ‘d’ do mesmo dispositivo atrás reproduzido.

Percebe-se inclusive consonância destes dispositivos com a cláusula terceira do Conv. ICMS 100/97, inclusive citado na norma estadual antes reproduzida, de modo a autorizar os entes federativos a concederem isenções nas operações internas com insumos agropecuários:

Cláusula terceira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder às operações internas com os produtos relacionados nas cláusulas anteriores, redução da base de cálculo ou isenção do ICMS, observadas as respectivas condições para fruição do benefício. (grifos da transcrição)

Nesta senda, é razoável entender-se que, pelo conteúdo da alínea “d” e até com melhor razão, a possibilidade do crédito fiscal ser mantido se aplicaria também para organizações criadas com a natureza jurídica de cooperativa, que repassam para seus cooperativados os insumos agrícolas a serem utilizados nas suas plantações e culturas. É de se destacar que o objetivo das cooperativas é unir esforços no sentido dos seus produtores terem maior poder de negociação com os seus fornecedores e clientes, na busca pela obtenção de preços melhores para comercialização dos insumos agropecuários e gêneros colhidos nas safras.

Se é admissível a manutenção dos créditos para as indústrias que agregam lucro nas suas vendas, quanto mais para cooperativas que são concebidas para juntar forças e competitividade de agentes econômicos específicos, inclusive produtores rurais.

Não se pode esquecer que o tratamento tributário adequado às cooperativas tem status constitucional, conforme preceitua o art. 146, III, “c”, no que concerne aos atos cooperativos por elas praticados.

Posicionamento semelhante já foi trilhado pelo Tribunal de Justiça da Bahia, de cuja ementa abaixo se reproduz:

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 igual caminho, um precedente do TJ gaúcho:

APELAÇÃO CÍVEL - TRIBUTÁRIO - ICMS - NÃO CUMULATIVIDADE - PRODUTOS AGROPECUÁRIOS SEMENTES - 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 37.699/97) restringe a apropriação do crédito. Violação ao princípio da legalidade e à não cumulatividade. APELO PROVIDO. (TJRS - AC 70038438156 - 1ª C. Cív. - Rel. Des. Carlos Roberto Lofego Caníbal - J. 15.12.2010)

Na esfera do Judiciário Superior, quanto à sustentação da manutenção do crédito não se aplicar restritivamente à mesma espécie de mercadoria, há que se destacar não só o aresto trazido na defesa, a propósito do REsp 897.513, como também outros dois contemporâneos ao precedente citado às fls. 51/52, um deles indicando como parte processual sociedade cooperativa:

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1.680.754 - RS (2017/0140134-0)
RELATOR: MINISTRO HERMAN BENJAMIN
AGRAVANTE: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

ADVOGADO: MARCOS ANTÔNIO MIOLA - RS028984
AGRAVADO: AGROSAFRA SEMENTES EIRELI
ADVOGADOS: EDUARDO DA SILVA WINTER - RS057052
FELIPE SARAIVA RUSSOWSKY - RS057020
LAURA ZAMIN SALVADÉ - RS093597

EMENTA

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 QUE GEROU O RESPECTIVO NÃO ESTORNO. NORMA ESTADUAL (RICMS/RS) QUE VIOLA O ART.

20, § 6º, DA LC 87/1996.

1. A Segunda Turma do STJ concluiu que a restrição imposta pelo art. 37, § 8º, do RICMS/RS **limita indevidamente a disciplina da compensação**, conferida pelo art. 20, § 6º, da LC 87/1996. Nesse sentido: REsp 897.513/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 8/2/2013.

2. Agravo Interno não provido

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1.606.333 - RS (2016/0153021-0)
RELATOR: MINISTRO HERMAN BENJAMIN
AGRAVANTE: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADOR: MARCOS ANTÔNIO MIOLA E OUTRO(S) - RS028984
AGRAVADO: COOPERATIVA AI
AGRAVADO: COOPERATIVA AI - FILIAL ERVAL SECO
AGRAVADO: COOPERATIVA AI - FILIAL PLANALTO
AGRAVADO: COOPERATIVA AI - FILIAL DE RODEIO BONITO
ADVOGADOS: MARCIO MACIEL PLETZ - RS058405
MARIANA TONIOLO CANDIDO E OUTRO(S) - RS081710

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E 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. A Segunda Turma do STJ concluiu que a restrição imposta pelo art. 37, § 8º, do RICMS/RS **restringe indevidamente a disciplina da compensação**, conferida pelo art. 20, § 6º, da LC 87/1996. Nesse sentido: REsp 897.513/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 8/2/2013.

2. Fica superada, portanto, a premissa adotada como fundamento único para a Corte local compor a lide. Como a Apelação do Estado do Rio Grande do Sul possui outros fundamentos por exemplo: i. o art. 35 do RICMS/RS autoriza a manutenção de créditos **apenas em favor das empresas industriais**, excluindo as comerciais; ii. improcedência do pedido de repetição, por falta de prova de ausência de repasse do encargo financeiro do tributo a terceiros e iii. arbitramento da verba honorária com base em valor fixo) e a Apelação das recorrentes nem mesmo foi apreciada (a Corte local a considerou prejudicada justamente porque acolheu a tese de legalidade do art. 37, § 8º, do RICMS/RS, a impossibilidade de supressão de instância exige a devolução dos autos à Corte local para prosseguimento do exame de ambos os recursos.

3. Agravo Regimental não provido.

Especial destaque deve ser dado aos julgados cujas ementas são abaixo transcritas, não só porque são bem recentes, mas principalmente porque refletem no seu texto o pensamento jurisprudencial contemporâneo do STJ, pelo menos no que deixa transparecer (Sessões Virtuais de 08/10/2019 a 14/10/2019 e 21/05/2019 a 27/05/2019, respectivamente):

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1551841 - RS (2015/0213447-1) RELATOR: MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO AGRAVANTE: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL PROCURADORA: MARCIA REGINA LUSA CADORE E OUTRO(S) - RS029266 AGRAVADO : AGROSAFRA SEMENTES EIRELI ADVOGADO : EDUARDO DA SILVA WINTER E OUTRO(S) - RS057052 EMENTA TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. 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 87/1996. AGRAVO INTERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. **A jurisprudência desta Corte entende que o direito do contribuinte à manutenção dos créditos fiscais relativos às operações com produtos agropecuários não pode ser limitado por Decreto Estadual, sendo a exigência do disposto no art. 37, § 8º do RICMS de que a compensação ocorra entre produtos agropecuários da mesma espécie que gerou o respectivo não estorno, ilegal.** Precedentes: AgInt no REsp. 1.680.754/RS, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 23.11.2018; REsp. 897.513/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 8.2.2013.

2. Agravo Interno do ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL a que se nega provimento.

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1513936 - RS (2014/0303466-7) RELATOR: MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO AGRAVANTE: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL PROCURADOR: GUILHERME DE ESCOBAR GUASPARI E OUTRO(S) - RS043450 AGRAVADO : AGROPECUARIA GIRUÁ LTDA ADVOGADO : ELVIO JAIR WARPECHOWSKI E OUTRO(S) - RS059365 EMENTA TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. 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 87/1996. AGRAVO INTERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A LC 87/1996, em harmonia com a CF/1988, assegura o direito à compensação, levando em consideração o imposto devido em cada operação na qual haja circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, **sem impor que a operação antecedente refira-se a uma determinada mercadoria ou serviço.** Destarte, a regra contida no regulamento estadual (art. 37, § 8º. do RICMS/RS) inova o ordenamento jurídico, ou seja, a Administração Pública Estadual, ao exigir que a compensação ocorra entre **produtos agropecuários da mesma espécie** da que originou o respectivo crédito (não estorno), criou regra nova de compensação do ICMS (por ato infralegal), que não é prevista nem na Constituição Federal nem na LC 87/1996. Desse modo, viola o art. 20, § 6º. da LC 87/1996 a disposição contida em norma infralegal estadual que restrinja seu âmbito de aplicação, criando regra nova de compensação do ICMS, sobretudo porque tal matéria é reservada à lei complementar. Precedente: REsp. 897.513/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 8.2.2013.

2. Agravo Interno do ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL a que se nega provimento.

Vale enfatizar à luz destas decisões judiciais que a hipótese de manutenção de crédito fiscal se mostra qualificada e objetiva, na medida em que o intuito traçado na norma estadual isentiva é para preferencialmente abrigar os agentes econômicos envolvidos durante todo o percurso da mercadoria na sua cadeia de produção e consumo, com vistas a promover o barateamento dos custos dos insumos agropecuários, com recuperação do ICMS acaso incidente em etapas intermediárias, mesmo que as saídas subsequentes não sejam tributadas. E isto atinge não só as indústrias, mas também as cooperativas, como é o caso da autuada, no período afetado pelo presente lançamento de ofício.

Assim, prefiro acompanhar a linha de pensamento desta 5ª JF, espelhada no Ac. JF Nº 0012-05/19, sobretudo considerando as especificidades da legislação vigente no Estado da Bahia à época da ocorrência dos fatos geradores afetados pelo presente PAF, de sorte a considerar IMPROCEDENTE a presente autuação.

VOTO DISCORDANTE

1. Preliminar da proposta de solicitação de Parecer Opinativo da PGE/PROFIS

Após a leitura do relatório e da sustentação oral feita pela Patronese do autuado, considerando que foram apresentadas diversas decisões sobre a matéria julgadas em Tribunais de Justiça, que já tinha sido objeto de julgamento na segunda instância deste Conselho de Fazenda Estadual, conforme Acórdãos CJF 171-11/19, CJF 329-11-17 e CJF 171-11/19 com subsídio em pareceres emanados pela Procuradoria Geral do Estado, propus que o processo fosse retirado de pauta e encaminhado a PGE/PROFIS para reanálise do parecer anterior, que foi ratificado pela Procuradora Assistente do Núcleo de Controle e Assessoramento (NCA) da PGE/PROFIS.

Também, o entendimento sobre a matéria foi manifestado pela DITRI, no Parecer 11.598/2014.

Como a questão que se discute no processo é a interpretação de normas (art. 20, § 6º. da LC 87/1996 e Convênio ICMS 100/97) entendo que se trata de questão “*eminentemente jurídica*” e deveria ser solicitado emissão de parecer da PGE/PROFIS (artigos 67 e 118 do RPAF/BA), conforme disposto art. 137, II do RPAF/BA:

Art. 137. Compete ao relator, tanto na primeira como na segunda instância, avaliar se o processo se encontra em condições de ser levado a julgamento a salvo de dúvidas ou incorreções, devendo nesse sentido:

...

II - solicitar a emissão de parecer da Procuradoria Geral do Estado, quando se tratar de questão *eminentemente jurídica*.

Uma vez colocado em votação e decidido por maioria dos membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal pelo indeferimento da proposta de solicitação de Parecer da PGE/PROFIS, foi dado prosseguimento ao julgamento.

3. Preliminar da proposta de retirada do processo de julgamento e encaminhamento a Câmara Superior deste CONSEF (art. 168 do RPAF/BA).

Considerando que a matéria trata de exigência de estorno de crédito relativo a insumos agropecuários cuja cláusula terceira do Convênio ICMS 100/97, é autorizativa:

Cláusula terceira Ficam os Estados e o Distrito Federal **autorizados** a conceder às operações internas com os produtos relacionados nas cláusulas anteriores, redução da base de cálculo ou isenção do ICMS, **observadas as respectivas condições para fruição do benefício.** (grifos da transcrição).

Considerando que a Lei 7.014/96 autorizava a manutenção dos créditos dos insumos, até 30/03/2010, quando foi revogado o § 7º do art. 29 da Lei 7.014/96:

Art. 29. 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, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior. §

Nota: O § 7º do art. 29 foi revogado pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/10, efeitos a partir. 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.”*

Considerando que os fatos geradores objeto da autuação ocorreram no exercício de 2013, quando a Lei não mais autorizava a manutenção de créditos relativos a insumos agropecuários.

Considerando que no Relatório foram indicadas Decisões proferidas pelo:

- A) Tribunal de Justiça do Estado da Bahia - Processo: 0538466-03.2014.8.05.0001/2018;*
- B) Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul - AC 70038438156/2010;*
- C) Superior Tribunal de Justiça (STJ) - REsp 897.513 AgInt no REsp 1.680.754/2017;*
- D) STJ - AgInt no REspº 1.606.333/2016;*
- E) STJ - AgInt no REsp 1551841/2015/0213447-1*

E mesmo que as decisões exaradas pelo Superior Tribunal de Justiça e de Tribunais de Justiça dos Estados (Bahia e Rio Grande do Sul) não tenham sido decisões de última instância e não tenha efeito vinculante, nem de repercussão geral, que vincule as decisões proferidas em julgamentos administrativos, tendo sido indeferido o pedido de encaminhamento para solicitação de parecer à PGE/PROFIS, foi proposto que o processo fosse retirado de pauta e encaminhado para a Câmara Superior do CONSEF em obediência ao disposto no art. 168, I do RPAF/BA, que estabelece:

Art. 168. Sempre que se encontrar em votação matéria contida em lei ou em ato normativo considerado ilegal, ou se já decidida em última instância pelo Poder Judiciário, observar-se-á o seguinte:

- I - a autoridade julgadora deverá submeter à Junta ou à Câmara proposta à Câmara Superior do CONSEF no sentido de que represente ao Secretário da Fazenda, visando à decisão;*
- II - caberá à Câmara Superior do CONSEF decidir quanto a representar ou não ao Secretário da Fazenda;*
- III - o Secretário da Fazenda, ouvida a Procuradoria Geral do Estado, decidirá quanto à conveniência ou não de propositura de modificação ou revogação da lei ou ato considerado ilegal*
- IV - para atendimento ao disposto no inciso anterior, observar-se-ão os seguintes prazos:*
 - a) 30 (trinta) dias, para que a Procuradoria Geral do Estado emita o devido parecer*

Tendo sido apreciado a proposição e indeferida por decisão da maioria dos membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, após a leitura do voto, passo a análise do mérito.

3. Voto discordante sobre a apreciação do mérito.

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

O Auto de Infração exige ICMS em razão da utilização indevida de crédito fiscal relativo a aquisições de insumos agropecuários por estabelecimento de cooperativa de comercialização, cujas saídas internas

subsequentes foram beneficiadas com isenção do imposto, prevista no Convênio ICMS 100/97.

No voto foi circunstanciado que o estabelecimento autuado adquiriu os insumos agropecuários, utilizou os créditos fiscais, que foram compensados nas saídas posteriores:

“Entretanto, verifica-se exatamente o contrário: as saídas posteriores de algodão em pluma foram tributadas. Se assim se comportou o contribuinte e os fatos geradores remontam há quase sete anos, há que se aplicar pura e simplesmente o mecanismo da não cumulatividade, isto é, havendo débitos fiscais ulteriores, há que se compensá-los com os créditos fiscais anteriores, sendo que, caso estes últimos superem os primeiros, o saldo credor será transportado para o período superveniente”.

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

Entendo que esta premissa de que a cooperativa de comercialização compra insumos, vende aos associados, recebe a produção e revende está equivocada, pelas seguintes constatações:

A) O Estatuto Social da Cooperativa indica que:

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

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

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

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

B) Nesta perspectiva a cooperativa de comercialização:

- 1) Adquire insumos agropecuários (NATICAL 80, CALCARIO DOLOMITICO, AGER MANGANES, CROPSTAR, PHYTOGARD POTASSIO, ZAPP QI, CORRETIVO DE ACIDEZ CALCARIO AGRICOLA), tributado pelo ICMS e lançou o crédito fiscal.*
- 2) Promoveu **vendas** internas, sem tributação;*
- 3) Conforme previsto no seu Estatuto, as vendas podem ser para **cooperados** ou **não cooperados** (produtores rurais);*
- 4) Adquire produtos de **associados ou não associados** (algodão, soja, milho...).*
- 5) Revende os produtos adquiridos dos produtores agropecuários, tributados, diferidos ou isentos, a depender da operação.*

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

Conforme entendimento manifestado em decisões exaradas pela segunda instância deste Conselho de Fazenda Estadual, a exemplo dos Acórdãos CJF 0167-02/14, CJF 0329-11/17 e CJF 171-11/19, acompanhando entendimento manifestados em parecer da DITRI (Parecer nº 11598/2014) e da PGE/PROFIS, “a regra de manutenção de crédito somente se aplica às entradas em estabelecimento agropecuário dos insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97” e para poder usufruir da regra de manutenção de crédito é necessário que o adquirente, contribuinte baiano, “realize a atividade de produção agrícola”.

Na situação presente, não se aplica a COOPERATIVA COMERCIAL que exerce “atividade de apoio à produção, não exercendo qualquer atividade de “produção agrícola” e só ficaria assegurado o direito de manutenção do crédito fiscal relativo a insumos adquiridos que fosse aplicado na produção.

Conforme item “B” acima, a cooperativa de comercialização adquire insumos (1), revende como isenção para associados não associados (2) e não participa da atividade agropecuária dos produtos que comercializa tanto dos associados como dos não associados.

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

Com relação às decisões judiciais colacionadas aos autos, sem entrar nas particularidades de cada decisão (limitado por Decreto Estadual; apenas em favor das empresas industriais; produtos agropecuários da mesma espécie...) ressalto que não vinculam aos julgamentos na esfera administrativa do Estado da Bahia.

Como, as decisões judiciais firmam entendimento contrário as decisões proferidas na segunda instância deste CONSEF (Acórdão nº 0167-02/14, CJF 0329-11/17 e CJF 171-11/19), manifestei nas preliminares que por a matéria ser eminentemente jurídica deveria ser reanalisada pela PGE/PROFIS. E diante da revogação do § 7º do art. 29 da Lei 7.014/96, pela Lei nº 11.899/2010, cuja norma é mantida no art. 20, § 6º da LC 87/1996, que o processo fosse encaminhado para a Câmara Superior deste CONSEF, nos termos do art. 168 do RPAF/BA.

Diante do indeferimento das soluções propostas, voto pela procedência do auto de infração, mantendo coerência com as decisões proferidas na segunda instância do CONSEF a exemplo dos Acórdãos CJF 0167-02/14, CJF 0329-11/17 e CJF 171-11/19.

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

O conselheiro Eduardo Ramos de Santana declarou impedimento por ter participado da decisão de primeiro grau, sendo substituído pelo conselheiro suplente Paulo Danilo Reis Lopes.

Registra-se a presença na sessão de julgamento da advogada do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Natália Abude Plaza Peralva.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício cabível, tendo em vista a 5ª Junta de Julgamento Fiscal, através do **Acórdão 5ª JJF nº 0097-05/20-VD**, devido à desoneração total do Auto de Infração, julgado 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.

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 subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

...

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Portanto, o § 3º, I, do artigo 20 da LC 87/96, estabelece a vedação do crédito relativo à entrada de mercadoria no estabelecimento, para integração ou consumo em processo de produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, e § 4º prevê que por deliberação dos Estados, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

Já o § 6º, inciso I do mesmo dispositivo legal, estabelece que *as operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas, sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a produtos agropecuários.*

Por sua vez, o § 5º, do art. 29 da Lei nº 7.014/96, prevê que por “Deliberação dos Estados e do Distrito Federal”, na forma da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

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 se trata 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.

Apesar deste Auto de Infração não ter sido convertido em diligência para a PGE/PROFIS trazer opinativo se a autuada assiste ou não razão ao referido crédito, me posiciono com o mesmo entendimento do opinativo daquele Auto de Infração (Processo nº PGE 2018.038111-0) proferido em julgamento do dia 24/03/2021 (Auto de Infração nº 206920.0007/18-0 - CODEAGRO – COOPERATIVA DE DESENVOLVIMENTO DO AGRONEGÓCIO DO OESTE DA BAHIA) que teve, em resumo, o seguinte argumento:

*“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 avançar 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 RCIMS/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 subseqüentes 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, recriação 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;

Neste opinativo proferido pela procuradora Dra. Rosana Maciel Bitencourt Passos Salau, ressaltando destaque de outro opinativo do procurador Dr. Evandro Kappes, sendo dado respaldo pela procuradora Dra. Paula Gonçalves Morris Matos (PGE/PROFIS/NCA), foi Conhecido e Provido o Recurso de Ofício interposto no sentido de reformar a Decisão recorrida da JJF, de Improcedente para Procedente o Auto de Infração opinando que:

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, restabeleço integralmente os valores exigidos, votando pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto, para julgar PROCEDENTE o Auto de Infração, modificando a Decisão ora recorrida.

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 **206920.0006/18-3**, lavrado contra **COPAGRO – COOPERATIVA DE PRODUTORES AGRÍCOLAS DE RODA VELHA.**, devendo ser intimado o recorrido, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.043.904,97**, 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, 17 de junho de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO - RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS