

**PROCESSO** - A. I. Nº 232856.0009/00-3  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e INGLEZA BA REPRESENTAÇÕES E DISTRIBUIÇÕES LTDA.  
**RECORRIDOS** - INGLEZA BA REPRESENTAÇÕES E DISTRIBUIÇÕES LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0238-01/02  
**ORIGEM** - INFAZ JEQUIÉ  
**INTRANET** - 22.10.02

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0373-12/02

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE DESTAQUE DO IMPOSTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO ISENTAS. BACALHAU. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O produto encontra-se listado entre as exceções, em relação à isenção. Infração caracterizada. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Recurso de Ofício, decisão não unânime. Recurso Voluntário, decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 1ª JJF, através do Acórdão nº 0238/01-02, que unanimemente julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, a teor do art. 169, Inciso I, “b”, do RPAF - Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 e alterações posteriores.

O presente Auto de Infração, foi lavrado, em 29/09/00, para a exigência do imposto originalmente no valor de R\$44.481,75, apurado por meio de levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios de 1998 e 1999, também em relação ao produto “bacalhau” foi exigido imposto por operações de saídas tributadas consideradas isentas e, em razão de 262 caixas do produto serem condenadas, conforme Termo de Inutilização do Ministério da Agricultura.

Inicialmente, ao prolatar seu voto, o D. Relator da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, ressalta dois aspectos neste PAF, que entende merecem destaque especial, são eles:

1. Que, nos termos do art. 125, da Lei nº 3.956/81, e do art. 167, I, do RPAF/99, falece a este Egrégio Conselho, competência para a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de lei ou ato normativo emanado de autoridade superior.
2. Rebatendo as acusações pouco lisonjeiras assacadas contra este Egrégio CONSEF, pelo advogado do recorrente, o D. Relator *a quo*, assim se expressou, *ipse litteris*:

*“...quanto as observações feitas pelo impugnante em relação a forma de julgamento deste Colegiado, tenho a observar que considero equivocadas sua colocações, vez que além do dever ser serem observadas as determinações contidas na legislação tributária, especialmente ao RPAF/99, os representantes deste Colegiado sempre se pautaram com imparcialidade, buscando a verdade material dos fatos, objetivando a justiça fiscal.”*

No que diz respeito ao mérito, os itens 1, 2 e 3 foram submetidos a revisão fiscal pela ASTEC do CONSEF, tendo aquela Assessoria Técnica, através do Parecer nº 0174/2001, informado que foram revisados os levantamentos, levando-se em conta os demonstrativos e levantamentos efetuados pelo autuante e, todos os elementos de provas materiais apresentados pelo autuado.

Consta à fl. 783 dos autos, cópia xerográfica de folha do livro de Ocorrências, onde foi consignado pelo revisor que os trabalhos de revisão foram desenvolvidos no estabelecimento do contribuinte, considerando as notas fiscais de entradas e de saídas de mercadorias apresentadas, bem como toda a documentação anexada aos autos pelo autuado, às fls. 574/648 e 696/747, o que resultou na elaboração de novo demonstrativo dos estoques, dos exercícios de 1998 e 1999, considerando os documentos acostados pela defesa, tal providência foi realizada quando da revisão efetuada pela ASTEC/CONSEF, fl. 802 do PAF.

Resultando o debito a ser exigido na presente ação fiscal, no valor abaixo demonstrado:

Item	vencimento	valor imposto	% multa
01	09/01/1999	1.646,79	70%
02	09/01/2000	2.345,61	70%
03	09/01/2000	0,00	-
04	09/01/2000	0,00	-
05	09/04/2000	7.708,58	60%
<b>TOTAL</b>		<b>11.700,98</b>	

Dessa forma, os equívocos apontados pelo autuado, em relação aos levantamentos quantitativos dos estoques, foram esclarecidos e corrigidos pelo revisor da ASTEC.

Do resultado apurado tomaram ciência, o autuado e autuante, não constando, nos autos, nenhuma manifestação das partes. Demonstrando, por isso aceitação tácita do resultado da revisão fiscal efetuada.

A Egrégia 1ª Junta de Julgamento Fiscal, acolhendo o resultado da revisão fiscal efetuada, por decisão unânime, julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração.

Nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00, a 1ª JJF, recorreu de ofício da presente decisão.

Tomando ciência da decisão supra, o recorrente, em sede de Recurso Voluntário, insurge-se exclusivamente contra o item 5 da autuação: - *Deixou de recolher o ICMS devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento, no mês de março/99, no valor de R\$7.708,58.*

Consta da descrição dos fatos que houve saídas de mercadorias tributadas, sendo dado o tratamento de mercadorias isentas, sem o devido recolhimento do imposto (demonstrativo à fl. 9).

Anexo às fls. 9 e 10, demonstrativo relacionando por número as notas fiscais de saídas de mercadorias tributadas, e consideradas isentas (bacalhau), além das cópias dos documentos de fls. 11 a 55.

A PROFAZ, em Parecer de fls. 839 a 841, diz que em síntese, o recorrente argui a isenção do bacalhau importado de país signatário do acordo internacional do GATT, lastrando-se em decisões judiciais e administrativas.

Diz que: “Entretanto, a autuação pautou-se na legislação estadual, que através do art. 14, XIII, “a, “do RICMS/97, excepciona a saída de bacalhau do rol das mercadorias isentas do ICMS”, cujo texto, transcreve:

*Art. 14. São isentas do ICMS as operações com hortaliças, frutas, animais, produtos agropecuários e produtos extrativos animais e vegetais.*

*XIII... de 01/10/91 até 30/04/99, nas saídas internas de pescado, exceto em se tratando de (...);*

*a) crustáceos, moluscos, adoque, **bacalhau**, (...); (grifado).*

Nesse sentido, aduz, cabe ao CONSEF julgar a matéria com base na legislação estadual em vigor, e não pautados na doutrina ou na jurisprudência sobre a matéria.

Diz mais ainda, que: “As decisões administrativas indicadas pela recorrente não versam sobre a mesma mercadoria (bacalhau) e, por essa razão, não se aplicam ao caso em comento.”

Entrementes, assevera que os tribunais superiores efetivamente têm entendimentos pacífico sobre a matéria em apreço depondo que o bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICMS.

O art. 116-A e Parágrafos do RPAF/99, acrescido pelo Dec. nº 7.887/00, autoriza a PROFAZ, ao proceder o controle da legalidade, a possibilidade de não inscrever em Dívida Ativa, não ajuizar a respectiva execução fiscal, não interpor Recurso ou mesmo desistir dos Recursos acaso interpostos, cancelando o lançamento e a inscrição de débitos, mesmo já ajuizados, na hipótese de matérias em que haja jurisprudência pacífica do STF e do STJ.

O cumprimento desta norma, entretanto, dependerá de ato declaratório do Procurador Chefe da PROFAZ, aprovado pelo Secretário da Fazenda deste Estado.

Ao final, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário apresentado.

## VOTO

O presente PAF foi submetido à revisão fiscal pela ASTEC, que, elaborou novo demonstrativo de cálculo, reduzindo o montante da exigência fiscal, corrigindo as diferenças encontradas, inclusive, acolhendo as alegações da defesa. Sobre o resultado da revisão efetuada, ambas as partes silenciaram, demonstrando, com isso, aceitação tácita dos novos valores apurados.

Quanto ao Recurso de Ofício, entendo não merecer acolhida ao mesmo, diante do acerto da Decisão de Primeira Instância, objeto do mesmo, que levou em consideração o Parecer jurídico da PROFAZ, a seguir transcrito:

“No tocante ao 4º item da autuação, o imposto exigido se refere às 262 (duzentas e sessenta e duas) caixas de bacalhau que foram condenadas por Termo de Inutilização do Ministério da Agricultura, em janeiro de 2000, por estarem deterioradas. Como a operação estava sujeita ao regime de diferimento, posto que diferido para a saída da mercadoria, foi solicitado que a PROFAZ emitisse parecer jurídico, tendo aquele órgão emitido parecer declarando que “... a deterioração do produto impossibilita a posterior comercialização, logo é descabida a cobrança do imposto nesse item”. Assim, considerando o opinativo da PROFAZ descabe a exigência fiscal”.

No que diz respeito ao item 5 da autuação: único item objeto deste Recurso Voluntário, - Deixou de recolher o ICMS devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento, no mês de março/99, no valor de R\$7.708,58,

Em que pese a arguição do recorrente da isenção do bacalhau importado de país signatário do acordo internacional do GATT, lastrando-se em decisões judiciais e administrativas, as decisões administrativas indicadas pelo recorrente não versam sobre a mesma mercadorias (bacalhau) e, por essa razão, não se aplicam ao caso em reexame, a autuação fundamentou-se na legislação estadual, que através do art. 14, XIII, “a” do RICMS/97, excepciona a saída de bacalhau do rol das mercadorias isentas do ICMS, cujo *caput* do artigo supra diz que: “São isentas do ICMS as operações com hortaliças, frutas, animais, produtos agropecuários e produtos extrativos animais e vegetais.”

*“XIII... de 01/10/91 até 30/04/99, nas saídas internas de pescado, exceto em se tratando de (...);*

*b) crustáceos, moluscos, adoque, **bacalhau**, (...); (grifado).”*

Portanto, diante da previsão legal, cabe ao CONSEF julgar a matéria com base na legislação estadual em vigor, e não pautados na doutrina ou na jurisprudência sobre a matéria.

Em consonância com a PROFAZ, entendemos estar correta a Decisão da Egrégia 1ª Junta de Julgamento Fiscal, ora Recorrida, posto que baseada nos documentos carreados aos autos que comprovam as operações de importações e comercialização de bacalhau efetuadas, cuja previsão legal de tributação estadual não o exime do recolhimento do tributo, na condição de pessoa jurídica, inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS no Estado da Bahia.

Ante as razões expostas, entendo não restar outra alternativa senão votar pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário, para manter a Decisão Recorrida.

#### **VOTO DISCORDANTE**

Discordo do Relator do PAF somente quanto ao item 4 do Auto de Infração, julgado Improcedente pela 1ª Instância, também objeto do Recurso de Ofício, que trata da exigência do ICMS sobre a importação de duzentos e sessenta e duas (262) caixas de bacalhau, condenadas por

Termo de Inutilização do Ministério da Agricultura, lavrado em janeiro de 2000, imposto este devido no mês de dezembro/99 e que fora diferido para o momento da saída do produto do estabelecimento importador.

A presente matéria, inutilização de produto importado, está perfeitamente regulada no RICMS/97, como passo a expor.

O seu art. 1º, § 2º, V define que o ICMS incide sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior por pessoa física ou jurídica, o art. 2º, XI, que, nas operações de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento do desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior, e o art. 572 que o ICMS incidente nas entradas, do exterior, de mercadorias ou bens pelo importador será recolhido no momento deste desembaraço na repartição aduaneira.

Claro que, consoante a regra contida no art. 93, I, “a”, do mesmo Regulamento, o imposto anteriormente cobrado constituirá crédito fiscal para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes e para fins de apuração do imposto a recolher, porque estas mercadorias são destinadas à comercialização.

Havendo a inutilização das mercadorias importadas, o contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes (art. 100, V).

Pronto, a conclusão é simples, o ICMS incidente sobre a importação, cujo pagamento foi efetuado no momento do desembaraço aduaneiro, gerou crédito fiscal para compensação com o imposto incidente na operação subseqüente, sendo que, ocorrendo a deterioração do produto, este crédito fiscal deverá ser anulado ou estornado.

Destarte, o ICMS sobre a importação é devido, por ser esta a última operação em que ocorreu o fato gerador do imposto, sem, contudo, gerar qualquer crédito fiscal, em razão da inexistência de operação subseqüente.

Ocorre que o produto que fora importado, e posteriormente inutilizado, conforme laudo de condenação e termo de inutilização apensados às fls. 56 e 57, é Bacalhau, em que é diferido o lançamento do ICMS incidente nas entradas no estabelecimento do importador para o momento em que ocorrer a saída daquela mercadoria ou a saída ou o fornecimento dos produtos dela resultante do estabelecimento do importador. (Art. 343, XLII)

Isto significa dizer que o estabelecimento importador, quando der a saída da mercadoria, promoverá o recolhimento do ICMS sobre a importação, lembro, cujo fato gerador ocorreu no momento do desembaraço aduaneiro de mercadoria, e o ICMS incidente sobre o valor agregado, em que os valores se somam para serem pagos em um único documento de arrecadação.

Se a mercadoria deteriorar, como aconteceu no presente caso, da mesma forma que aquela que não teve o lançamento do imposto diferido, o ICMS sobre a importação continua sendo devido, por ser esta a última operação em que ocorreu o fato gerador do imposto, sem, contudo, gerar qualquer crédito fiscal, em razão da inexistência de operação subseqüente.

É exatamente o que estava sendo exigido neste item 4 do Auto de Infração, que considero procedente.

Com referência aos demais itens sob Recurso de Ofício e no que concerne ao Recurso Voluntário, corroboro com o pensamento do Relator do PAF.

Pelo que expus, o meu voto é pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, para restabelecer a exigência contida no item 4 do Auto de Infração, e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **VOTO EM SEPARADO**

Emito o presente voto para de alguma forma deixar registrado exclusivamente quanto ao item 4, objeto do voto discordante do Cons. Ciro, a nossa posição.

A hipótese de incidência do ICMS quando da importação de mercadoria, tem como escopo a norma constitucional – Art. 155, §2º, IX, e inserida no Art. 2º, §1º, da Lei Complementar 87, cujo texto , apesar da alteração Constitucional, permanece:

*“O imposto incide também: sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento”*

A legislação baiana, como não poderia deixar de ser, acompanha a descrição prevista na Lei Complementar e apenas agrega outra hipótese , que em nosso caso não cabe analisar.

Mais adiante a mencionada Lei Complementar em seu Art. 12 normatiza:

*“Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:  
...IX – do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior”*

A nossa legislação, aí compreendidos a Lei e o Regulamento do ICMS repete a mesma expressão da Lei Complementar.

E aí poderíamos questionar: qual a “situação definida em lei como necessária e suficiente a ocorrência do fato gerador do ICMS? Ou em outras palavras, qual o aspecto temporal da hipótese de incidência deste imposto? Ou ainda, qual o pressuposto fático para que ocorra a efetiva subsunção à norma?

Questões aparentemente fáceis de responder ou criações hipotéticas de doutrinadores merecem uma breve análise.

Trilho ao lado daqueles que consideram a existência de uma matriz constitucional do imposto e que esta orienta tudo aquilo que diz respeito ao próprio tributo. No caso específico do ICMS esta matriz digamos desdobra-se, pois além de prever as tradicionais hipóteses de operações relativas a circulação de mercadorias e prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal acrescenta aquela que estamos a refletir e representa uma forma digamos diferente de “circulação” representada aqui pela “entrada”. Ora, quando a Constituição refere-se de forma

clara à entrada de mercadoria ou bem importado e o erige à condição de hipótese de incidência usando inclusive a expressão “incidirá” também não permite que a situação que lei deverá definir como necessária a ocorrência do fato gerador seja em momento diverso. No caso em análise não poderíamos entender que o “desembaraço aduaneiro” constitui o aspecto temporal da hipótese de incidência inclusive porque este acontecimento representa o fato gerador do Imposto sobre produtos industrializados quando este tem procedência estrangeira *ex vi* do Art. 46, Inc. I, do Código Tributário Nacional.

Afastada a idéia de poder o fato gerador do ICMS ocorrer no desembaraço aduaneiro qual seria a leitura que poderíamos fazer das leis, complementar e ordinária, que se referem à matéria nestes termos. Independente de abrir espaço para uma série de interpretações preferimos aquela que tenha um efeito, digamos, mais prático para o Estado e para o Contribuinte sem nos perdermos no cipoal doutrinário das constitucionalidades e inconstitucionalidades. A importação normalmente é feita pelos portos e aeroportos ou postos de fronteira, os primeiros em geral próximos aos estabelecimentos importadores. Ora, exigir o ICMS quando do desembaraço ou na entrada no estabelecimento pode ser que o tempo seja desprezível e não justifique uma ação para modificar este momento. Os Estados por seu turno resolveram estabelecer através do mecanismo da substituição tributária que o pagamento do imposto, aí sim acredito ser possível, dar-se-ia quando do desembaraço aduaneiro.

No caso em tela trabalhamos com uma importação específica – importação de bacalhau – e que sofre em nosso Regulamento um tratamento diferenciado:

*Art. 343, Inc. XLII “É diferido o lançamento do ICMS incidente nas entradas, no estabelecimento do importador, de crustáceos, molusco, adoque, bacalhau, merluza, pirarucu, salmão e rã, para o momento em que ocorrer a saída daquelas mercadorias ou a saída ou o fornecimento dos produtos delas resultantes do estabelecimento importador;*

O que acontece então com a tributação deste produto: quando importado tem como fato gerador a entrada no estabelecimento importador, porém o Estado resolve, digamos, adiar este momento ou como quer a norma, adiar o lançamento do ICMS para o momento em que ocorrer a saída do bacalhau do estabelecimento importador. Pergunta-se: qual a natureza jurídica deste diferimento? Seria ele um benefício fiscal? Seria ele a exteriorização de uma substituição tributária? Representaria ela a mesma medida administrativa tradicional do diferimento ou seja o Estado abre mão de lançar quando da ocorrência de um fato gerador para lançar quando ocorrer outro fato. Neste caso as operações são distintas e houve a transferência, digamos, do ônus, de um contribuinte para outro. Só que neste caso são fases de uma mesma operação. Ou seja quando o contribuinte importou o bacalhau deveria lançar quando da entrada em seu estabelecimento, mas o ente tributante resolve, adiar este momento para quando o produto sair do estabelecimento e aí ocorre um evento que impossibilita esta saída, no caso o perecimento do objeto por decisão das autoridades sanitárias que o consideraram imprestável para o consumo e providenciaram a sua destruição. Neste caso ocorreu, *data venia*, a impossibilidade fática da entrada com a consequência jurídica de inoccorrência do fato gerador que seria exatamente esta entrada. Entendo que esta é uma das variadas leituras que poderíamos fazer a respeito deste fato. Entendo como fez o Sr. Relator que não há como você diferir na entrada como disse a lei se esta não chegou a ocorrer. Confesso que a questão poderia demandar estudos mais longos porém cinjo-me a estas palavras pela objetividade mínima requerida nesta atividade de julgador.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, em relação ao Recurso de Ofício e, por unanimidade, quanto ao Recurso Voluntário, **NÃO PROVER** os Recursos apresentados e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232856.0009/00-3**, lavrado contra **INGLEZA BA REPRESENTAÇÕES E DISTRIBUIÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$11.700,98**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$7.708,58 e 70%, sobre R\$1.646,79 e R\$2.345,61, previstas no art. 42, II, “a”, III, da Lei nº 7.014/96 e, dos acréscimos moratórios correspondentes.

VOTOS VENCEDORES: Conselheiros (as) José Raimundo Ferreira Santos, José Carlos Boulhosa Baqueiro, José Carlos Barros Rodeiro e Helcônio de Souza Almeida.

VOTOS VENCIDOS: Conselheiros (as) Ciro Roberto Seifert e Israel José dos Santos.

Sala das sessões do CONSEF, 09 de outubro de 2002.

HELCONIO DE SOUZA ALMEIDA - PRESIDENTE/VOTO EM SEPARADO

JOSÉ RAIMUNDO FERREIRA DOS SANTOS - RELATOR

CIRO ROBERTO SEIFERT - VOTO DISCORDANTE

MARIA HELENA CRUZ BULCÃO - REPR. DA PROFAZ