

PROCESSO - A. I. Nº 210320.1001/16-2
RECORRENTE - BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0172-05/16
ORIGEM - IFMT – DAT/METRO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 14/07/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0222-12/17

EMENTA: ICMS. IMPORTAÇÃO. PESCADO. BACALHAU DESSALGADO. ISENÇÃO. ALÍQUOTA. ERRO NA APLICAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. As operações com o bacalhau dessalgado gozam do benefício da isenção. Infração insubstancial. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência em Parte do presente auto de infração, lavrado em 12/02/16 para exigir o ICMS no valor de R\$97.168,55, acrescido da multa de 60%, em decorrência da imputação a seguir descrita:

Infração 1 - falta de recolhimento do ICMS no momento do desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas, cujo importador seja estabelecido no Estado da Bahia.

Consta da descrição dos fatos o seguinte: “...a empresa Bompriço Bahia Supermercados Ltda., supra citada importou de Portugal BACALHAU DESSALGADO, BOLINHOS DE BACALHAU conforme D.I. (Declaração de Importação) nº 16/0213197-1 de 11/02/2016, não recolheu o ICMS na ocasião do desembaraço Aduaneiro, em contrapartida solicitou exoneração por isenção através de GLME avulsa, porém não cabe tal isenção por se tratar de bacalhau salgado e posteriormente dessalgado, ou seja industrializado, isto não o isenta do ICMS”.

A Junta de Julgamento decidiu a lide com os seguintes fundamentos:

VOTO

Preliminarmente, constato que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e sua base de cálculo apurados em conformidade com a legislação regente da matéria, cujos valores se encontram contidos no demonstrativo de débito (folha 07). Houve, ademais, indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além da indicação dos dispositivos da legislação infringidos.

Quanto ao mérito do lançamento, a acusação fiscal é de “Falta de recolhimento do ICMS-IMPORTAÇÃO, no momento do desembaraço aduaneiro de bacalhau dessalgado e bolinhos de bacalhau, ambos congelados, cujo importador é estabelecido no Estado da Bahia...”.

O sujeito passivo contesta o lançamento, contrapondo dois argumentos de mérito: quanto aos bolinhos de bacalhau, alega que efetuara o pagamento do imposto lançado, antes mesmo da lavratura do AI, anexando documentos comprobatórios de sua alegação. Quanto ao bacalhau dessalgado, alega que tal mercadoria se enquadra na isenção prevista no art. 265, inciso II, alínea “e” do RICMS/12.

Em sua informação fiscal, o autuante acata parcialmente as alegações defensivas, tendo reconhecido a quitação do valor de R\$13.464,78 (relativos ao bolinho de bacalhau) e refeito o demonstrativo de débito de forma a excluir tal montante, conforme se depreende da leitura de trecho da sua peça informativa, à folha 135, abaixo reproduzido.

“...em relação ao recurso apresentado pela autuada, entendemos ser procedente o pleito em relação ao valor pago de R\$13.464,78(treze mil e quatrocentos e sessenta e quatro reais e setenta e quatro centavos), conforme comprovante em anexo, pois o mesmo não foi apresentado no momento da autuação.”

Quanto ao bacalhau dessalgado, o autuante não acata as alegações defensivas, tendo argumentado que tal mercadoria é tributada normalmente, com exceção dos pescados salgados, conforme se lê à folha 136, em

trecho abaixo reproduzido.

“A (sic) entradas decorrentes de importação do exterior de bacalhau, dentre outros, passou a ser tributado normalmente com exceção (sic) de pescados salgado conforme determinava em seu art. 265, II, alínea ‘e’. do RICMS-BA.”

Assim, considerando que o pagamento do imposto referente aos bolinhos de bacalhau encontra-se comprovado, a lide subsiste apenas parcialmente, e consiste em saber se o bacalhau dessalgado goza (ou não) da isenção prevista no art. 265, inciso II, alínea “e” do RICMS/12. Pois bem, enfrentemos a questão, não, porém, sem antes reproduzir o texto normativo objeto da divergência, conforme a seguir.

“Art. 265. São isentas do ICMS:

...
II - as saídas internas de:

...
e) pescado, exceto crustáceo, molusco e rã, sendo que o benefício previsto nesta alínea não se aplica ao pescado enlatado, cozido, seco ou salgado;
...”

Como se pode ver, a norma refere-se, apenas, às operações internas, sendo, contudo, extensiva às operações de importação oriundas de países signatários do GATT/OMC por força de tratado internacional, subscrito pelo Brasil, conforme alega o sujeito passivo, à folha 36. Assim, a regra isentiva, prevista no art. 265, II, “e”, aplica-se igualmente às operações de importação do pescado, exceto quando enlatado, cozido, seco ou salgado. A questão é, contudo, saber se é possível enquadrar o “bacalhau dessalgado” em seu âmbito de abrangência.

Faz-se necessário, primeiramente, fazer uma digressão no tempo para investigarmos a origem e evolução desta norma de isenção. É o que passo a fazer.

É importante ter em mente que a isenção prevista para “pescados” é norma antiga do microssistema e tem as suas origens ligadas aos tempos em que o imposto estadual se chamava “ICM”. A regra de desoneração citada foi autorizada pelo CONFAZ por meio do “Convênio de Porto Alegre”, datado de 16/02/1968. A redação original da Cláusula Segunda limitava-se a autorizar as unidades federativas a conceder a isenção para a saída de “produtos hortifrutigranjeiros”.

Essa autorização tinha como objetivo desonrar o preço dos alimentos “in natura”, componentes da cesta básica e vitais para a subsistência da população de baixa renda. Consistia, portanto, em uma regra que materializava o princípio constitucional da seletividade em função da essencialidade da mercadoria ou serviço (hoje insculpida no art. 155, § 2º, inciso II da CF/88). Com base nesse permissivo, muitas unidades federativas introduziram, em suas respectivas legislações, a norma de isenção voltada para a saída de “pescados”.

Desde julho de 1980, porém, o CONFAZ já manifestara a intenção de evitar que tal medida desonerativa pudesse se estender ao bacalhau, tendo aprovado o Convênio ICM 07/80, mediante o qual materializava esse intento, com a redação abaixo.

“Cláusula segunda A autorização contida na cláusula segunda do Convênio de Porto Alegre, de 6 de fevereiro de 1968, explicitada, no tocante às saídas de pescados, pela cláusula primeira do Protocolo AE 09/71, de 15 dezembro de 1971, bem como a autorização contida na cláusula segunda deste protocolo, deixam de aplicar-se às saídas de crustáceos e moluscos e às saídas de adoque, bacalhau, merluza e salmão (grifos acrescidos).”

Embora a autorização do Convênio de Porto Alegre já tivesse sido revogada, desde 1987, a sua análise no tempo deixa clara a intenção do legislador de limitar o benefício fiscal apenas aos pescados frescos, componentes da cesta básica da população. Este intento voltou a se manifestar, também no âmbito do atual ICMS, pois desde o início, o Convênio 117/89 já excluía o bacalhau do benefício fiscal ora em exame, conforme texto que segue.

“Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder, até 31 de dezembro de 1990, isenção do ICMS nas operações internas de pescado em estado natural, resfriado, congelado, seco, eviscerado, filetado, postejado ou defumado para conservação, desde que não enlatado ou cozido.

Parágrafo único. O disposto nesta Cláusula não se aplica:

...
II - ao crustáceo, ao molusco, ao adoque, ao bacalhau (grifo acrescido), à merluza, ao salmão e à rã.”

Embora a intenção do legislador fosse inequívoca, a edição da Súmula 71 do STJ (publicada em fevereiro de 1993), frustrou a sua aplicação, pois decidiu a corte superior que o bacalhau importado de país signatário do GATT/OMC também goza da isenção, conforme texto abaixo.

“Súmula 71: “O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM.”

Tal isenção foi estendida, pelo STJ, com base no Item “1” do Inciso II do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio, firmado no âmbito do GATT, pelo qual o Estado Brasileiro se obrigou a dar tratamento equivalente a “produto nacional”, ao similar importado, conforme texto abaixo.

“1. As partes contratantes reconhecem que os impostos e outros tributos internos, assim como leis, regulamentos e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou utilização de produtos no mercado interno e as regulamentações sobre medidas quantitativas internas que exijam a mistura, a transformação ou utilização de produtos, em quantidade e proporções especificadas, não devem ser aplicados a produtos importados ou nacionais, de modo a proteger a produção nacional.”

Assim, de acordo com a jurisprudência da corte superior, a diferenciação de tratamento tributário dado ao pescado importado, não pode atingir as mercadorias originárias de países signatários do GATT.

Foi nesse contexto que as unidades federativas passaram a limitar o benefício fiscal em exame, agora não mais em função da sua origem estrangeira, mas em face de características próprias ao pescado, objetivando, sempre, concretizar o princípio da seletividade/essencialidade.

Nesse sentido, é possível afirmar que a alínea “e” do inciso II do art. 265 do RICMS/12 confere o benefício a todos os “pescados” (inclusive o importado), com o que se identifica a mercadoria objeto da autuação, restando, apenas, investigar se a característica de “dessalgado” faz com que se enquadre em alguma das exceções lá listadas, ou seja, “enlatado”, “cozido”, “seco” ou “salgado”, pois o legislador escolheu tais elementos como fator de “discrimen”, com o alcance que lhe deu à palavra mestre Celso Antônio Bandeira de Mello.

Examinando os elementos dos autos, é possível notar que a mercadoria objeto da apreensão está descrita como “Lombos/Postas de Bacalhau dessalgado, congelado, espécie “Gadus Morhua”, cada caixa contendo 10 embalagens de 800 gramas, peso líquido cada, DIPOA n”. 0246/B003101P (0249/B003101P) (0055/B003101P), marca Great Value. Produto proveniente de pesca extrativa”, conforme se depreende da leitura da cópia da DI, à folha 12.

Segundo o Dicionário Aurélio, bacalhau é “peixe cuja carne se usa seca e salgada”.

Essa é, também, a definição dada pelo site “Infopédia – Dicionários Porto Editora”, no endereço eletrônico <http://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/bacalhau>, conforme abaixo.

“peixe teleósteo da família dos Gadídeos, abundante nos mares do Norte, utilizado frequentemente na alimentação, em certos países, depois de seco e salgado.”

Para ambas as publicações citadas, o bacalhau se refere a um peixe seco e salgado, ou seja, a salga é elemento peculiar à obtenção e conservação desse pescado, conforme destaca o site Doutor Gourmet, ao afirmar que “O nome Bacalhau deriva do processo de conservação, um tipo de salgamento, para proporcionar maior durabilidade e ampliar a logística da distribuição. ...”

A salga se apresenta como indispensável à comercialização do bacalhau pelo fato de que tal peixe não é originário de águas brasileiras, mas do Atlântico Norte, informação que se extrai de sites especializados, na rede mundial de computadores, que assim definem essa iguaria “Bacalhau é o nome popular e genérico de várias espécies de peixes classificadas em vários gêneros, em especial no gênero ‘gadus’, pertencente a família ‘gadidas’. O ‘verdadeiro’ bacalhau ocorre no oceano Atlântico Norte e tem o nome científico de Gadus morhua. Habita águas frias e pode, em alguns casos, atingir cerca de 1,8 metro e pesar cerca de 100 quilos. ...”.

Assim, é possível afirmar que a salga faz parte do processo de conservação do bacalhau, não por presunção, mas baseado nas informações veiculadas pelos sites especializados e pelos dicionários consultados. Disso resulta que o bacalhau “dessalgado” não pode ser tratado como produto natural, pois a “dessalga” nada mais é do que a extração do sal que lhe foi adicionado, antes, para manter-se conservado, vez que teve origem nos mares do Atlântico Norte, conforme se pode constatar pelo exame da descrição da DI, que registra a sua origem de Portugal (folha 05).

Ora, se o pescado já foi submetido a processo de “salga”, não é possível enquadrá-lo no benefício do art. 265 do RICMS/12, exatamente por força da exclusão expressa em sua alínea “e”, ainda que venha a ser dessalgado, posteriormente. Esse é, também, o entendimento da Difesa, manifestado no Parecer nº 199/2013 (colacionado ao processo pelo autor), cujo trecho reproduzo abaixo.

“... o benefício da isenção não alcança os ‘pescados salgados’, pois o simples fato de o produto haver sido posteriormente dessalgado e congelado, não afasta as características intrínsecas do pescado salgado de que trata o dispositivo mencionado.”

É importante destacar que a jurisprudência administrativa colacionada ao processo, pelo sujeito passivo, não discute a abrangência da norma em comento, não devendo, por isso, ser objeto de qualquer consideração na presente análise.

Diferentemente daquilo que afirma o sujeito passivo, a interpretação literal dos benefícios fiscais, prevista no art. 111, II do CTN, não se insere no rol das garantias individuais dos contribuintes. Nesse sentido, a restrição que se impõe não leva, muito pelo contrário, ao alargamento das isenções, mas ao comedimento no seu reconhecimento.

Por isso, não há margem a dúvidas, sendo forçoso concluir que o bacalhau objeto da presente autuação não goza de isenção, exatamente por já ter sido submetido a processo anterior de salga, devendo, portanto, ser recolhido o ICMS nas operações de importação de tal mercadoria.

Quanto ao pedido de redução da multa, refoge à competência desta Junta, na medida em que a infração apurada resultou em descumprimento de obrigação principal, conforme art. 158 do RPAF, abaixo reproduzido.

“Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.”

Diante do exposto, julgo PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, no montante de R\$83.703,77.

O sujeito passivo, inconformado com a Decisão de Primeira Instância, interpôs Recurso Voluntário, argumentando que não há como prosperar o argumento da Junta de Julgamento Fiscal, *“de que não cabe a isenção por se tratar de bacalhau salgado e posteriormente dessalgado, ou seja industrializado, já que a legislação de regência não faz a discriminação de que o estado “dessalgado” do produto não pode ser precedido de outro procedimento, bem como que o fato de ser congelado não derive de uma perda do sal”*.

Afirma que a autuação trata de importação de Bacalhau Dessalgado (postas, desfiados e lombos) e que adquiriu o produto já dessalgado, e não em sua forma salgada para depois processá-lo e vendê-lo dessalgado, conforme pressupôs o autuante e os julgadores administrativos.

Observa que os pescados, no Estado da Bahia, são isentos do ICMS e aquele adquirido por ele (dessalgado em postas, desfiados e lombos), *“não se enquadra dentro da exceção à regra de isenção (salgado), conforme ventilado no art. 265, II, “e” do RICMS/2012”*.

Alega que *“a norma beneficia os pescados, exceto os secos e salgados, o que, por até uma questão de lógica, significa dizer que se o produto em questão é congelado e dessalgado, está fora do campo das exceções, sendo, portanto, beneficiado pela redução de base de cálculo”*.

Salienta que, no dispositivo regulamentar, não há nenhuma referência à operação com pescado já dessalgado e que, *“utilizando o mesmo raciocínio, o CONSEF, em situação análoga, e com confirmação do Fisco, excluiu o bacalhau da tributação do ICMS”*, de consonância com a decisão proferida nos Acórdãos nºs 0038-06/14 e 0107-05/14 (este último confirmado pelo Acórdão CJF nº 0347-12/14), que transcreveu.

Esclarece que, diante dos julgamentos acima mencionados, pode-se pensar que *“o caso das decisões é de redução de base de cálculo e o presente lançamento, isenção”*, contudo, entende que são situações semelhantes, conforme se depreende da leitura do artigo 87, inciso XXXVI, alínea “c”, do RICMS/97.

Aduz que *“os casos citados (redução de base de cálculo em 100% - espécie de isenção total) é semelhante ao do presente Auto de Infração (isenção), já que ambos desoneram a operação do ICMS e possuem as mesmas regras de exceção que se aplica apenas ao pescado salgado e não ao dessalgado, conforme atestado pelo CONSEF”*. (sic)

Ressalta que, *“no Auto de Infração 232845.2257/15-8, o próprio Fiscal Autuante, ao prestar suas informações no processo, reconheceu a isenção para o produto em questão, afirmando expressamente que ‘quanto ao produto FILE BACALHAU DESSAL CONGEL 1.3KG, goza do benefício da isenção, conforme alínea “e”, inciso II do artigo 265 do RICMS – BA (doc. 02)’”*.

Conclui que *“ao tributar o bacalhau dessalgado o Fisco está dando uma interpretação além da prevista na legislação, violando, por sua vez, o art. 110 do CTN”* que dispõe que *“A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito*

privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

Argumenta que, “ao incluir o produto dessalgado no rol de produtos tributados, quando a norma assim não prevê, está o Autuante dando nova interpretação ao RICMS, o que não procede em respeito à literalidade da norma (art. 111, II do CTN), cuja regra prevê que “interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: (...) outorga de isenção”.

Alega, ainda, que “a fiscalização não pode ir além do que fora dito na norma estadual, posto que em matéria tributária a interpretação é obrigatoriamente restritiva, de sobremaneira que, em não havendo hipótese expressa na legislação de que o bacalhau dessalgado não está contemplado com a isenção, não poderá o Fisco criar nova hipótese de tributação. Deve-se, portanto, aplicar/interpretar a norma estadual conforme ela é posta. E, nessa interpretação, o bacalhau dessalgado está isento do ICMS, já que, quando da importação (fato gerador do imposto), ele não era salgado, como quer fazer entender o Autuante”.

Recorda que a “isenção não é uma “dádiva” da interpretação da fiscalização, mas, como visto, um direito da Impugnante, legalmente prevista”, como já se posicionou o Superior Tribunal de Justiça na decisão que reproduziu.

Repete que “não procede o argumento fiscal, porque o produto importado não foi o bacalhau salgado para ser industrializado e vendido dessalgado, mas sim o dessalgado ao ponto de preparo, ou melhor, ao ponto para o consumo e preparações de pratos com o pescado”, o que pode ser constatado por meio do Formulário de Registro de Rótulo de Produto de Origem Animal Importado, aprovado pelo Departamento de Inspeção de Produtos de Origem Animal (DIPOA) do Ministério da Agricultura e Pecuária e Abastecimento do Brasil, no qual consta que foi importado por ele o “Bacalhau Desfiado Dessalgado Congelado” (doc. 06 da Impugnação).

Conclui que “o pescado importado (bacalhau dessalgado) está abraçado pela isenção do ICMS, tanto por força da própria legislação estadual que não o inclui no rol de exceção à regra (art. 265, II, “e” do RICMS/2012), como porque ao produto importado deve ser conferido o mesmo tratamento tributário do (similar) interno (importado e nacional: mesma carga tributária do nacional é dispensada ao importado)”.

Argumenta, também, que a multa indicada é exorbitante, uma vez que não restou comprovada a existência de flagrante intuito de fraude a justificar tal percentual.

Lembra que a Constituição veda a utilização do tributo com efeito confiscatório, ou seja, a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado, a ponto de se confiscar a propriedade dos contribuintes, entendimento já pacificado na doutrina e na jurisprudência dos tribunais pátrios.

Informa que, “em julgados mais recentes, proferidos inclusive em sede de controle concentrado (com efeitos vinculantes e erga omnes), o Supremo Tribunal Federal consolidou seu entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30% o parâmetro razoável a título de penalidade, superior ao qual se adentra na esfera do confisco”.

Alega ainda que deve ser levado em consideração o disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional, ou seja, em caso de dúvida, a interpretação da norma jurídica deve ser favorável ao contribuinte.

Por fim, requer a improcedência do auto de infração e, sucessivamente, a redução ou o cancelamento da multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco, e, em caso de dúvida, que se interprete a norma jurídica da forma que lhe for mais favorável.

Por último, “protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de

demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor”.

No início da sessão de julgamento, o Conselheiro Luiz Alberto Amaral Oliveira declarou-se impedido de discutir e votar o presente processo administrativo fiscal, por ter participado do julgamento na primeira instância, nos termos do artigo 40 do Regimento Interno do CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592/99.

VOTO

Inicialmente, rejeito o pedido de realização de “perícia técnica” formulado pelo recorrente, pois entendo que os elementos constantes dos autos são suficientes à formação do convencimento deste órgão de julgamento administrativo (acorde o artigo 147, inciso I, letra “a”, do RPAF/99). Além disso, se há alguma prova ainda a ser apresentada, certamente é proveniente de documentos que o próprio sujeito passivo possui e, assim sendo, é dele o ônus de trazê-los aos autos, sendo inadequada, para tal finalidade, a diligência solicitada.

Constatou que o contribuinte foi acusado de ter deixado de recolher o ICMS, no momento do desembarço aduaneiro de mercadorias importadas (Bacalhau Desfiado Dessalgado Congelado e Bolinhos de Bacalhau), conforme a Declaração de Importação (DI) nº 16/0213197-1, de 11/02/2016, por ter tratado a operação como isenta.

Observo, ainda, que o próprio autuante, em sua informação fiscal, reconheceu que o contribuinte havia recolhido o ICMS referente à importação dos Bolinhos de Bacalhau congelado antes da lavratura deste auto de infração (documentos de fls. 79 e 80), razão pela qual recomendou a exclusão de parte do débito lançado, remanescente apenas o valor concernente à importação de Lombos e Postas de Bacalhau dessalgado e congelado, de acordo com a Declaração de Importação acostada à fl. 14 dos autos.

Em seu Recurso Voluntário, o recorrente se insurgiu contra a Decisão recorrida, no que tange ao produto bacalhau dessalgado congelado, argumentando, em síntese, que já o havia adquirido no exterior na forma dessalgada e, portanto, deve-se aplicar a isenção prevista na alínea “e” do inciso II do artigo 265 do RICMS/12.

É consabido que, para se verificar a incidência da norma tributária, deve-se atentar para os elementos constitutivos do tributo: (i) Fato gerador; (ii) Contribuinte ou responsável; (iii) Base de Cálculo; e (iv) Alíquota.

Segundo a doutrina, “fato gerador” pode ser definido como sendo uma situação abstrata, prevista em lei como necessária e suficiente, a qual, uma vez ocorrida em concreto, dá origem ao nascimento da obrigação tributária (a relação jurídica na qual o Estado impõe ao contribuinte ou responsável tributário uma prestação consistente em pagamento de tributo, ou a prática ou abstenção de ato no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária).

O conceito de fato gerador, segundo Amílcar de Araújo Falcão, é o ponto de partida para a formação de inúmeros conceitos, além de possibilitar várias conclusões importantes, como, por exemplo:

1. identificação do momento em que nasce a obrigação tributária principal;
2. determinação do sujeito passivo principal da obrigação tributária;
3. fixação de conceitos de incidência, não incidência e isenção;
4. determinação do regime jurídico da obrigação tributária: alíquota, base de cálculo, isenções, etc.;
5. classificação de impostos em diretos e indiretos.

O fato gerador pode se apresentar sob os seguintes aspectos:

1. aspecto material ou objetivo, que corresponde à “*situação definida em lei como necessária e suficiente para a ocorrência da obrigação principal*”, de acordo com o Código Tributário Nacional;
2. aspecto subjetivo, relacionado à determinação pelo legislador dos sujeitos ativo (direito de exigir o pagamento do tributo) e passivo (dever de pagar o tributo);
3. aspecto espacial, referente ao local ou território onde será aplicada a lei;
4. aspecto temporal, que corresponde ao momento da ocorrência do fato gerador;
5. aspecto quantitativo, que se relaciona com o valor da base de cálculo e a alíquota da obrigação tributária.

O aspecto temporal assume uma importância crucial no caso concreto, pois determina o momento em que nasce a obrigação tributária e, consequentemente, a norma a ser aplicada.

Observo que restou demonstrado, neste processo administrativo, que o recorrente não se dedica à atividade de dessalgar o bacalhau adquirido na forma salgada, importando do exterior o produto já após a dessalga feita no país de origem.

De acordo com o inciso IX do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, “*Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento do desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior*”. Veja-se a transcrição do dispositivo legal:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

IX - do desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior;

Sendo assim, é no momento do desembaraço aduaneiro que se deve investigar qual é a norma tributária incidente.

Segundo o autuado, tendo em vista a existência de Acordo Internacional entre os países envolvidos (Brasil e Portugal), deve ser aplicado o inciso II do artigo 265 do RICMS/12 (vigente à época do fato gerador) em face do princípio da igualdade no tratamento tributário do produto importado nas operações internas subsequentes.

O dispositivo do RICMS/12 mencionado encontra-se transcrito abaixo:

Art. 265. São isentas do ICMS:

(...)

II - as saídas internas de:

(...)

e) pescado, exceto crustáceo, molusco e rã, sendo que o benefício previsto nesta alínea não se aplica ao pescado enlatado, cozido, seco ou salgado;

A Junta de Julgamento Fiscal entendeu que, por ter sido salgado anteriormente, o bacalhau importado já havia sofrido um processo de industrialização e, portanto, não poderia gozar do benefício da isenção tributária, porque se inseria na exceção contida no próprio artigo invocado pelo contribuinte (“*pescado enlatado, cozido, seco ou salgado*”).

Ocorre que o que se deve observar é o que ocorreu no momento do fato gerador, isto é, deve-se averiguar que tipo de produto adentrou o território nacional mediante o desembaraço aduaneiro e o produto nacionalizado, inegavelmente, foi o bacalhau dessalgado. Portanto, deve-se concluir que ele se insere na regra contida no referido inciso II do artigo 265 do RICMS/12, gozando, portanto, da isenção do ICMS na importação do exterior.

É importante ressaltar que a norma tributária (RICMS/12, artigo 265, inciso II) não se refere ao “*pescado fresco*” para o gozo do benefício fiscal e, dessa forma, há de se concordar com a argumentação do recorrente quando afirmou que “*a fiscalização não pode ir além do que for dito na norma estadual, posto que em matéria tributária a interpretação é obrigatoriamente*

restritiva, de sobremaneira que, em não havendo hipótese expressa na legislação de que o bacalhau dessalgado não está contemplado com a isenção, não poderá o Fisco criar nova hipótese de tributação. Deve-se, portanto, aplicar/interpretar a norma estadual conforme ela é posta. E, nessa interpretação, o bacalhau dessalgado está isento do ICMS, já que, quando da importação (fato gerador do imposto), ele não era salgado, como quer fazer entender o Autuante”.

Aliás, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, em julgamento recentíssimo (Acórdão CJF nº 0168-12/17) manifestou-se acerca da matéria aqui tratada, conforme o voto exarado pela digna Conselheira Maria Auxiliadora Gomes Ruiz em auto de infração lavrado contra este mesmo contribuinte, decidindo que as operações com o bacalhau dessalgado gozam do benefício fiscal de isenção do ICMS, como se observa do excerto da decisão abaixo reproduzido:

“VOTO

(...)

Quanto ao produto bacalhau dessalgado, observo que à época dos fatos geradores gozava do benefício da isenção, por se tratar de pescado, conforme disposto no art. 265, alínea “e” do inciso II do RICMS/2012, a seguir transcrita.

“Art. 265. São isentas do ICMS:

(...)

II - as saídas internas de:

e) pescado, exceto crustáceo, molusco e rã, sendo que o benefício previsto nesta alínea não se aplica ao pescado enlatado, cozido, seco ou salgado.”

Da leitura do dispositivo acima observo que a exceção é para o pescado enlatado, cozido, seco ou salgado, o que não é o caso dos autos, já que no momento da ocorrência dos fatos geradores o produto encontrava-se dessalgado e congelado.

Ademais, constato que através do Acórdão nº 0236/12-15, proferido por esta 2ª Câmara de Julgamento, ao apreciar o direito da utilização de crédito nas aquisições de “bacalhau”, que à época gozava do benefício da redução da base de cálculo, uma espécie de isenção, firmou o seguinte entendimento:

“Da análise das razões recursais depreendo, em relação à infração 1, tratar-se de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto ou redução da base de cálculo em 100%, a exemplo de: bacalhau, pescados, arroz e feijão, adquiridas dentro e fora do Estado, através de operações de transferências e de vendas, consoante demonstrativos às fls. 14 a 21 dos autos.

(....)

Ademais, conforme salientado no Parecer da PGE/PROFIS, teria suporte a tese recursal no caso de se tratar de operações de transferências internas de produtos tributados, cuja Súmula 166 do STJ entende inexistir incidência do tributo, haja vista o fato da neutralização das operações de débito e crédito, pois, não há que se falar numa utilização de crédito capaz de gerar uma repercussão econômica dentro do mesmo ente federativo, não se justificando a imputação infracional. Contudo, em relação ao bacalhau saith (assim como os demais produtos, objeto da exação fiscal, a saber: pescados, arroz e feijão), conforme o próprio Parecer da PGE/PROFIS, não merece suporte a tese recursal, pois tratando-se a redução da base de cálculo de uma espécie de isenção parcial, sendo esta in casu de 100%, não há que se falar em qualquer possibilidade de creditamento, tampouco estorno parcial de crédito. Ressalte-se que as transferências internas (código 1152) ocorreram unicamente com bacalhau, no exercício de 2011 (fls. 14 a 19) e pescados, feijão e arroz (fl. 20), todas sujeitas à redução da base de cálculo em 100% ou à isenção, razão do indeferimento da diligência proposta em mesa.”

Dessa forma, mantendo a mesma linha de raciocínio, exarado no voto acima transcrita, já que nas aquisições do produto bacalhau o contribuinte não faz jus a qualquer creditamento do imposto, consequentemente as saídas não devem ser tributadas por gozarem do benefício da isenção, previsto no art. 265, inc. II do RICMS/12.

Dessa forma, devem ser excluídos do levantamento fiscal os valores referentes a estas operações, no caso, FILÉ DE BACALHAU SAITHE CONG, BACALHAU DESF. DESS. CONG. 500 G, FILE DE BACALHAU CONGERADO, (...)

Sendo assim, não há razão para que se adote posição divergente, razão pela qual voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário e julgo IMPROCEDENTE o presente lançamento de ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 210320.1001/16-2, lavrado contra **BOPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de junho de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS