

**PROCESSO** - A. I. Nº 279459.0021/21-8  
**RECORRENTE** - SEARA ALIMENTOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0011-01/22-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 28/07/2022

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0172-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS PARA CONTRIBUÍNTES LOCALIZADOS NO ESTADO DA BAHIA. FALTA DE RETENÇÃO. O CONSEF não possui competência para apreciar inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de Decreto emanado pelo Poder Executivo. A recorrente não comprovou que as mercadorias autuadas são diferentes daquelas contidas no item 11.28.1, do Anexo 1 do RICMS/BA ou que há qualquer erro em sua classificação fiscal. Rejeitada arguição de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0011-01/22-VD proferido pela 1ª JF deste CONSEF, julgando Procedente o Auto de Infração lavrado em 06/09/2021 no valor histórico de R\$1.254.401,37, abordando a seguinte infração:

***Infração 01 – 007.002.003** – Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.*

*Contribuinte não reteve o ICMS na condição de contribuinte substituto nas operações internas da mercadoria pizza, a partir de 01 de junho de 2018, conforme prevê § 8º do art. 8º da Lei 7.014/96.*

*Tudo conforme demonstrativo analítico em anexo e gravação em DVD.*

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

#### **VOTO**

*Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*Apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF.*

*Rejeito o pedido de nulidade do auto de infração sob a alegação de que teve seu direito de defesa prejudicado em razão da falta de possibilidade de identificar a suposta conduta irregular. A descrição da infração é clara quanto à irregularidade cometida pelo autuado: deixou de proceder a retenção do ICMS nas vendas de pizza a partir de 01/06/2018. O enquadramento aponta o dispositivo da lei que atribui a responsabilidade pela retenção ao autuado.*

*No demonstrativo de débito em CD à fl. 14 foram identificados, dentre outros dados, o número das notas fiscais, a data de emissão, o CNPJ do destinatário, a descrição da mercadoria e a apuração do imposto devido por substituição tributária, de modo a permitir que o autuado compreendesse de forma clara a base de cálculo e o valor do débito exigido. Ademais, a apresentação dos argumentos da defesa em relação ao mérito comprova que o autuado entendeu perfeitamente do que estava sendo acusado.*

*Quanto ao não aproveitamento do benefício de que trata o Decreto nº 7.799/00 na apuração do imposto devido, também não se aplica ao caso, pois não se aplica o referido benefício quando as mercadorias estiverem sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme inciso I do art. 4º do Decreto nº 7.799/00.*

*No mérito, o objeto da lide consiste em definir se as pizzas prontas congeladas estariam sujeitas ao regime de*

substituição tributária a partir de 01/06/2018. A redação do subitem 11.28.1 do Anexo 1 do RICMS estabelecia até 31/05/2018 a seguinte redação:

*“Outros bolos industrializados e produtos de panificação não especificados pães, exceto casquinhas para sorvete e pão francês de até 200g”.*

A redação do subitem “11.28.1” foi alterada pelo Decreto nº 18.406, de 22/05/18, DOE de 23/05/18, com efeitos a partir de 01/06/18, passando a ter a seguinte redação:

*“Outros bolos industrializados e produtos de panificação não especificados anteriormente, incluindo as pizzas; exceto os classificados nos CEST 17.062.02 e 17.062.03”.*

*Embora o autuado tenha conduzido um dos pontos de sua defesa em demonstrar que a pizza não se enquadra como itens de panificação, entendo que tal discussão não se aplica ao caso. O texto do subitem “11.28.1” manifestou de forma clara a inclusão de mais um produto no rol daqueles sujeitos ao regime de substituição tributária, independentemente de ser ou não produto de panificação. Se a pizza fosse produto de panificação, não seria necessária a sua inclusão de forma expressa. Assim, a inclusão de forma expressa afasta qualquer discussão em relação à sujeição do produto ao regime de substituição tributária. Aliás, a inclusão da pizza de forma expressa se mostrou necessária diante do entendimento da própria SEFAZ, manifestada na resposta à consulta de que trata o Parecer nº 18.928/2016, emitida antes da alteração do subitem “11.28.1”.*

No site da empresa Aduaneiras (<https://www.aduaneiras.com.br>), especializada em classificação fiscal de mercadorias, a pizza está incluída na posição 1905, conforme item 14 da nota explicativa anexada à fl. 79/80, transcrita a seguir:

*“Encontram-se compreendidos na presente posição:*

*14) As pizzas (pré-cozidas ou cozidas), constituídas por uma base de massa de pizza recoberta de diversos outros ingredientes, tais como queijo, tomate, azeite, carne, anchovas. As pizzas não cozidas são, todavia, classificadas na posição 19.01”.*

As massas das pizzas da Seara são previamente assadas em forno de pedra, conforme anunciado pelo fabricante no endereço eletrônico <https://www.seara.com.br/produto/pizza-de-mussarela> e transcrito a seguir:

*“A Pizza Seara de Mussarela é coberta com queijo mussarela e azeitonas pretas. A massa é fermentada de forma tradicional e assada em forno de pedra, ficando no ponto certo: macia por dentro e crocante por fora!”.*

De acordo com a subdivisão da posição 1905, a pizza entra como outros produtos da subposição 1905.90, mais especificamente na subposição 1905.90.90, de acordo com o indicado no item 11.28.1. do Anexo 1 do RICMS, estando, portanto, enquadrado no regime de substituição tributária.

A consulta nº 98.459, de 15 de outubro de 2019, emitida pela Coordenação Geral de Tributação do Ministério da Economia, deixou expresso que o código NCM da pizza pré-assada é 1905.90.90, conforme trecho a seguir e documento à fl. 81.

*“Assunto: Classificação de Mercadorias*

*Código NCM: 1905.90.90 sem enquadramento no Ex 01 da Tipi*

*Mercadoria: Massa concebida para servir como base para pizza, em forma de disco, pré-assada, composta de farinha de trigo (95%), água mineral, gordura animal, óleo de soja, sal comum, açúcar, fermento biológico e conservante, acondicionada em embalagem de plástico de 400g com 2 unidades”.*

No estabelecimento autuado é exercida atividade atacadista de produtos fabricados pela própria empresa em outras unidades localizadas pelo Brasil, razão pela qual a antecipação tributária deve ocorrer na saída interna subsequente com a mercadoria, nos termos do inciso I do § 8º do art. 8º da Lei nº 7.014/96.

A responsabilidade tributária do autuado em efetuar a retenção do imposto nas saídas internas realizadas com pizza está expressa no inciso II do art. 8º da Lei nº 7.014/96, conforme a seguir:

*“Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:*

*II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;”.*

Destaco que, da leitura desse artigo, está claro que a exigência do ICMS pelo regime de antecipação tributária não foi estabelecida mediante decreto. É o Anexo I da Lei nº 7.014/96 quem estabelece o universo das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação. A publicação do art. 289 e do Anexo 1 do RICMS atende a dispositivo legal que admite que o regulamento exclua qualquer item do referido

*regime atendendo ao interesse da Administração Tributária, conforme texto a seguir do § 2º do art. 8º da Lei nº 7.014/96:*

*§ 2º O regulamento poderá deixar de considerar incluída no regime de substituição tributária qualquer das mercadorias constantes no Anexo I desta Lei, ou restringir a aplicação do regime em relação a determinadas operações ou prestações.*

*Dessa forma, voto pela PROCEDÊNCIA do auto de infração.*

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Após relato dos trâmites do PAF, aponta que a 1ª JJF não acolheu seus argumentos e manteve o lançamento na íntegra, e asseverou que ocorrendo perdas no estoque, a empresa deveria documentá-las por obrigação legal, emitindo as notas com CFOP 5927, sob pena de arcar com os efeitos financeiros e tributários, desconsiderando a existência de uma margem razoável de quebra de estoque em sua atividade.

Aponta que o voto vencedor também teria reconhecido incorreção no trabalho da auditoria, pois o autuante não considerou a carga tributária de 10,59% na apuração do ICMS, conforme Decreto nº 7.799/00. Porém, houve divergência na redução da base de cálculo pois, na concepção do julgador, não seria possível verificar se as operações se enquadrariam como saídas internas destinadas a contribuinte, por se tratar de acusação de omissão de estoque.

Acusa o voto vencedor de ter afastado a redução da base de cálculo reconhecida pelo próprio autuante sob a justificativa de não ser possível verificar se as operações se enquadrariam como internas, ignorando que a acusação gerou a presunção de que ocorreram saídas internas, cuja alíquota é 18%, de maneira que, se não fossem internas para aplicar a carga de 10,59%, só podem ser interestaduais, cuja tributação é sob alíquota de 7% ou 12%, o que comprova que o lançamento afronta o art. 142 do CTN.

Em sede de preliminar, sustenta a nulidade do lançamento por sua imprecisão, que salta aos olhos junto com a falta de demonstração dos fatos tidos como infração, se limitando a autuação a afirmar que a recorrente teria deixado de recolher ICMS-ST, tendo o autuante apontado dispositivos legais genéricos como fundamento, sem uma descrição exata da suposta conduta infratora, o que se traduz na extrema dificuldade para entender qual a real motivação da autuação, sem poder identificar as supostas inconsistências vislumbradas pela fiscalização para justificar a exigência.

Discorre sobre os elementos necessários do lançamento para que o sujeito passivo possa exercer seu direito constitucional à ampla defesa, ressaltando que a autoridade fiscal não pode simplesmente atuar no campo subjetivo de forma deficiente na comprovação e demonstração da exigibilidade. Argumenta que a mera indicação de que não teria recolhido ICMS-ST nas operações internas com pizza não confirma de forma precisa a ocorrência de uma infração, o que também não é convalidado pelas notas utilizadas para formação da base de cálculo.

Sustenta não ser possível vislumbrar como a fiscalização chegou ao montante devido apenas da análise do demonstrativo do débito, tampouco verificar se a autoridade fiscal levou em consideração os benefícios fiscais a que faz jus por ser detentora de termo de acordo atacadista, que prevê, entre outros benefícios, a prática de uma alíquota máxima de 10,59% em detrimento dos 18% indicados na autuação, ponto que não pode ser desprezado como entendeu o acórdão recorrido.

Apoiando-se no Acórdão CJF nº 0379-12/18, insiste ser nulo o procedimento fiscal quando não se demonstra como foram encontrados os valores lançados, se destacando neste procedimento a arbitrariedade dos atos e sua dissonância em relação à legislação, já que a notificação fiscal não foi acompanhada de relatório de procedimento, fato que não foi analisado pelo acórdão, corroborando sua necessidade de reforma.

Reclama que a defesa apresentada não convalida a nulidade do lançamento efetivado em desrespeito à legislação, mencionando o disposto no art. 18 do RPAF/BA, de maneira que a

fundamentação não gera efeitos apenas ao contribuinte, mas para o próprio processo administrativo, citando em reforço o Acórdão JJF nº 0172-05/08 para requerer a decretação de nulidade da autuação.

No mérito, defende a inexigibilidade de ICMS-ST nas operações com pizza pronta congelada, de modo que a autuação decorre da divergência em relação à classificação dessa mercadoria comercializada no Estado da Bahia, estando a controvérsia restrita ao enquadramento deste produto como de panificação pura e simplesmente.

Afirma que a conclusão do acórdão recorrido demonstra apenas a tentativa de manter incólume a voracidade arrecadatória do autuante, não podendo concordar com o que foi decidido, por ser entendimento falacioso ou, no mínimo contraditório, pois se a classificação fiscal da pizza não fosse relevante para o deslinde da causa o julgador não teria se dado o trabalho de pesquisar em sites especializados o tratamento deste produto e nem teria dedicado tantas linhas para justificar a alteração legislativa realizada em 2018.

Relata que o art. 289 do RICMS/BA previa a incidência do ICMS-ST nas operações internas com mercadorias relacionadas no seu anexo, reproduzindo o item 11.28.1, do Anexo 1 do RICMS/BA do período para afirmar que, nestas operações o Estado da Bahia equiparou as pizzas prontas congeladas a meros itens de panificação, o que não pode subsistir, pois não se trata de uma inclusão de outro produto para fins de exigência do ICMS-ST como o acórdão recorrido tenta fazer crer, mas de verdadeira equiparação.

Argumenta que o legislador poderia ter criado um item para exigir o tributo em questão, mas optou por deliberadamente alterar a redação do item 11.28.1, do Anexo 1 do RICMS/BA para equiparar pizzas a produtos de panificação, passando a entender que aquelas prontas congeladas também deveriam receber o mesmo tratamento, o que é ainda pior.

Destaca que a competência para normatizar, fiscalizar e controlar mercadorias como as pizzas prontas congeladas cabe à ANVISA, uma vez que a inspeção de alimentos para consumo humano está inserida nas atribuições do SUS, exercida por meio de sistemas de vigilância sanitária. Logo, é à ANVISA que cabe definir conteúdos e interpretar conceitos até mesmo para que possa exercer seu poder de polícia.

Sustenta que a própria ANVISA diferencia massa de pizza de pizza pronta, não podendo perder de vista que o anexo do RICMS se refere expressamente ao item 1905.90.90 da TIPI para exigir o ICMS-ST, equiparando claramente as pizzas a outros itens de panificação. Pontua as disposições do capítulo 19 do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, atualizado com sua VI Emenda, reiterando ser evidente que as pizzas prontas congeladas não estão incluídas nessa classificação fiscal.

Questiona se esta Câmara enxerga alguma similitude entre a hóstia e uma pizza pronta congelada de frango com catupiry ou mesmo de muçarela.

Indica que são produtos absolutamente distintos, já tendo a Receita Federal do Brasil se posicionado para dizer que as pizzas prontas congeladas não podem ser consideradas como simples itens de panificação na SC COSIT nº 98.183/2019, de modo que os argumentos trazidos no acórdão recorrido não seriam suficientes para afastar tudo que foi exposto pois uma mera sugestão de classificação obtida em órgãos privados não são é mais que mera especulação que não pode se sobrepor ao entendimento do órgão competente.

Reforça o argumento com a SC COSIT nº 98.459/2019, que indica se tratar de produto distinto do discutido neste PAF, porém, se refere à classificação da massa pronta, pré-assada, para preparação de pizza. Pontua que a pizza que comercializa é pré-assada, mas não se confunde com a massa pré-assada para servir de base à pizza, mas sim da pizza pronta congelada.

Para afastar qualquer dúvida, reproduz a ilustração da mercadoria que comercializa, conforme abaixo:



Também ilustra o que seria o conteúdo da embalagem, da seguinte forma:



Como contraponto, ilustra o que seria a massa pré-assada mencionada:



Observa que há uma diferença patente entre ambos, de modo a justificar que não possuam a

mesma classificação fiscal. Afirma que a SEFAZ/BA já se posicionou no sentido de que as pizzas prontas congeladas não são simples produtos de panificação, e por isso não estão sujeitas ao ICMS-ST, reproduzindo trechos do Parecer SAT/DITRI/GECOT nº 18928/2016 para concluir pela inviabilidade de exigir ICMS-ST nas operações internas com pizzas prontas congeladas.

Diz ainda que ao tentar equipará-las a meros produtos de panificação o legislador acaba alterando conceito de direito privado para fins de exigir tributo, o que é expressamente vedado pelo art. 110 do CTN, o que não foi objeto de análise pelo acórdão recorrido.

Menciona ainda a inconstitucionalidade e ilegalidade do regime de substituição tributária por antecipação, indicando que a exigência contida no art. 289 contraria o princípio da legalidade, citando decisão do STF, com repercussão geral reconhecida, no RE 598677/RS. Alega que não há regulação suficiente, seja por lei complementar ou ordinária, tendo os Estados lançado mão do Convênio ICMS 52/2017 para tentar viabilizar a exigência em operações interestaduais.

Conclui pedindo o acolhimento das preliminares para anular o Auto de Infração ou o provimento do recurso para julgar improcedente o lançamento.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

## VOTO

Inicialmente, aprecio a preliminar de nulidade.

O demonstrativo do débito é parte indissociável do Auto de Infração (art. 129, § 1º, IV e 2º e art. 130 do COTEB c.c. art. 28, § 4º, II; art. 39, IV; art. 41, II e art. 46 do RPAF/BA), trazendo informações que visam exatamente esclarecer e/ou pormenorizar os elementos do lançamento. O processo administrativo, por sua vez, também deve atender o princípio do informalismo (art. 2º do RPAF/BA) e, deste modo, admite a correção de omissões e vícios formais (art. 18, § 1º, do RPAF/BA), não reconhece nulidade quando ausente prejuízo (art. 18, § 2º do RPAF/BA), tampouco por erro de indicação de dispositivo regulamentar que não prejudique a compreensão do enquadramento legal por meio da descrição dos fatos (art. 19 do RPAF/BA).

Além de estar claro que a recorrente compreendeu satisfatoriamente a acusação fiscal nos presentes autos, não houve a demonstração de qualquer prejuízo efetivo que justificasse a decretação de nulidade perseguida. A alegação em relação à aplicação do Decreto nº 7.799/00 é incoerente, pois não há litígio sobre base de cálculo já que a própria autuada defende que o imposto sequer é devido e, como bem apontado pela JJF, o art. 4º, I daquela norma prevê expressamente que não se aplica às operações sujeitas à substituição tributária. Ainda que se superasse a restrição legal, a recorrente sequer comprovou a existência do alegado Termo de Acordo nos autos.

Rejeito a preliminar.

Passo a examinar o mérito.

A controvérsia diz respeito à alteração do subitem 11.28.1 do Anexo 1 do RICMS/BA pelo Decreto nº 18.406/2018, com efeitos a partir de 01/06/2018, que passou a indicar “*Outros bolos industrializados e produtos de panificação não especificados anteriormente, incluindo as pizzas; exceto os classificados nos CEST 17.062.02 e 17.062.03*” (grifamos).

A recorrente acusa o Estado da Bahia de equiparar as pizzas prontas a meros itens de panificação, o que discorda com veemência. Ocorre que, já aqui se verifica que a pretensão recursal é de reconhecimento da *ilegalidade* da modificação empreendida pelo Decreto Estadual, pois em nenhum momento demonstra que existe qualquer **elemento fático** capaz de distinguir as pizzas que comercializa daquelas que passaram a constar do item acima mencionado.

O trecho abaixo transcrito das razões recursais é esclarecedor, neste sentido:

“No período autuado, o RICMS/BA, em seu artigo 289, previa a incidência de ICMS-ST nas operações internas

*para as mercadorias relacionadas no seu Anexo I.*

*Por sua vez, o item 11.28.1 do Anexo I do RICMS/BA assim previa:*

*...*

*Ou seja, para fins de exigência de ICMS-ST nas operações internas destinadas a contribuintes do imposto em questão, o Estado da Bahia equiparou as PIZZAS PRONTAS CONGELADAS a meros itens de panificação, o que, de forma alguma pode subsistir.*

*Ora, não se trata de uma inclusão de outro produto para fins de exigência de ICMS-ST, como pretendeu fazer crer a r. decisão recorrida, mas sim de verdadeira EQUIPARAÇÃO.*

*Isso porque, o legislador poderia ter criado um item novo para justificar a exigência do tributo em questão. Mas não foi isso que fez! Ele DELIBERADAMENTE alterou a redação anterior do 11.28.1 do Anexo I do RICMS/BA para EQUIPARAR pizzas a produtos de panificação e o que é pior, a partir de então, passou a entender que as PIZZAS PRONTAS CONGELADAS deveriam ter o mesmo tratamento dado a meros itens de panificação.*

*Nada mais absurdo! O primeiro ponto que deve ficar assente no enfrentamento da questão está relacionado à definição da competência para normatizar, fiscalizar e controlar mercadorias como as PIZZAS PRONTAS CONGELADAS, ponto esse que sequer foi enfrentado pelo v. acórdão recorrido.”*

Como se pode observar, a irresignação manifestada se volta contra o próprio exercício da *competência regulamentar*. A recorrente defende que o Estado da Bahia não teria competência para equiparar a pizza pronta congelada a produtos de panificação, e não que teria havido equívoco no enquadramento fiscal ou aplicação de norma regulamentar incompatível. E assim foi na impugnação apresentada em primeira instância (fls. 22-35), onde mencionou a competência normativa da ANVISA para normatizar, controlar e fiscalizar produtos, substâncias e serviços como meio de reforçar sua alegação de inviabilidade da equiparação a itens de panificação.

Logo, o acórdão recorrido não ignorou a defesa apresentada.

Apenas entendeu que a discussão seria impertinente, porque o item 11.28.1 não foi aplicado às operações da recorrente como decorrência da *interpretação* de que pizzas se equiparariam a produtos de panificação, mas de uma alteração no regulamento para indicar expressamente que esses produtos também estariam compreendidos naquele item, o que seria desnecessário, na visão da JJF, caso entendesse como aplicável desde a redação anterior.

Somente no Recurso Voluntário (fls. 97-117) é que a recorrente passa também a questionar a possibilidade de inclusão das pizzas no Capítulo 19 do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), por compreender que não existe similitude entre as mercadorias ali descritas com as pizzas prontas congeladas, destacando a hóstia em especial.

Todavia, assim como as soluções de consulta junto à SRFB, os novos argumentos também não socorrem a pretensão, quando analisados da forma adequada. É verdade que a SC COSIT nº 98.459/2019 se refere à *massa para pizza*, conforme ementa abaixo transcrita:

***Solução de Consulta nº 98.459 – Cosit, de 15 de outubro de 2019***

***ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS***

***Código NCM: 1905.90.90 sem enquadramento no Ex 01 da Tipi***

*Mercadoria: Massa concebida para servir como base para pizza, em forma de disco, pré-assada, composta de farinha de trigo (95%), água mineral, gordura animal, óleo de soja, sal comum, açúcar, fermento biológico e conservante, acondicionada em embalagem de plástico de 400g com 2 unidades.*

*Dispositivos Legais: RGI 1, RGI 6 e RGC 1 da NCM constante da TEC, aprovada pela Res. Camex no 125, de 2016, e da Tipi, aprovada pelo Dec. no 8.950, de 2016, e alterações posteriores. Subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto no 435, de 1992, e consolidadas pela IN RFB no 1.788, de 2018.*

Na mesma linha, também pode ser encontrada a SC COSIT nº 98.178/2019, conforme abaixo transcrita:

***Solução de Consulta nº 98.178 – Cosit, de 02 de maio de 2019.***

***ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS***

***Código NCM: 1905.90.90***

*Mercadoria: Massa de pizza, pré-assada, em forma circular, com 30 cm de diâmetro e peso líquido de 100 g, acondicionada em pacote plástico com 02 unidades.*

*Dispositivos Legais: RGI 1 (texto da posição 19.05), RGI 6 (texto da subposição 1905.90) e RGC 1 (texto do item 1905.90.90) da NCM constante da TEC, aprovada pela Resolução Camex no 125, de 15 de dezembro de 2016, e da Tipi, aprovada pelo Decreto no 8.950, de 29 de dezembro de 2016; e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto no 435, de 27 de janeiro de 1992, e atualizadas pela IN RFB no 1.788, de 8 de fevereiro de 2018, e alterações posteriores.*

Entretanto, essas soluções de consulta reconheceram o NCM 1905.90.90 para as massas de pizza **sem afastar a pizza pronta da mesma classificação**, já que esta variação não estava em seu objeto e, portanto, não foi apreciada. Na SC COSIT nº 98.178/2019, a consulente pretendia classificar a massa de pizza na posição Nesh 19.02, o que se entendeu inviável porque este item possui indicação expressa de que somente se aplica a produtos não fermentados, nas respectivas notas explicativas. Na SC COSIT nº 98.459/2019, a consulente também buscava a aplicação do Código 19.02, porém, além de não obter êxito, ainda se esclareceu importante distinção entre os códigos 19.01 e 19.05, conforme trecho abaixo:

*“14. Note-se que, embora o produto aqui analisado no estado em que se apresenta não possa ser considerado uma pizza propriamente dita, aqui pode ser aplicado o esclarecimento contido nas mesmas Nesh de que na posição 19.01 somente se classificam as pizzas não cozidas, as pizzas pré-cozidas ou cozidas devem ser classificadas na Posição 19.05:”*

Por outro lado, a SC COSIT nº 98.183/2020, apontada no recurso pela recorrente, não se aplica ao presente caso por outro motivo. Ali se cuidou de examinar a pizza assada e congelada com certa quantidade de produtos de origem animal, conforme ementa abaixo:

***Solução de Consulta nº 98.183, de 21 de maio de 2020***

***ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS***

***Código NCM: 1602.32.90***

*Pizza assada e congelada, pronta para consumo, constituída de farinha de trigo enriquecida com ácido fólico e ferro, mussarela, com 23,92% de carne de frango, cebola, tomate, extrato de tomate, requeijão cremoso, açúcar, gordura vegetal hidrogenada, amido de milho, fermento biológico, sal, manteiga, caldo de carne, conservador propionato de cálcio INS 282, pimenta moída e especiarias.*

*Dispositivos Legais: RGI 1 (Nota 2 do Capítulo 16 e Nota 1, ‘a’, do Capítulo 19), RGI 6 e RGC 1 da NCM constante da TEC, aprovada pelo Dec. no 8.950, de 2016, e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Dec. no 435, de 1992, e atualizadas pela IN RFB no 1.788, de 2018, e alterações posteriores.*

Ocorre que, **naquele caso houve a comprovação de atendimento a certos requisitos que não podem ser verificados neste PAF**. Observe-se a exceção contida nas Notas Explicativas em relação ao Capítulo 16:

*Excluem-se também da presente posição:*

*a) As massas alimentícias (ravioli, etc.) recheadas de carne ou miudezas (posição 19.02).*

Por sua vez, as considerações gerais do capítulo 16 destacam:

*O presente Capítulo abrange igualmente as preparações alimentícias compostas (incluindo as denominadas “refeições prontas”) que contenham enchidos, carne, miudezas, sangue, peixes ou crustáceos, moluscos ou outros invertebrados aquáticos associados a produtos hortícolas e massas, molhos etc., desde que contenham mais de 20%, em peso, de enchidos, carne, miudezas, sangue, peixes ou crustáceos, moluscos ou de outros invertebrados aquáticos, ou de uma combinação desses produtos. Se essas preparações contiverem dois ou mais dos produtos acima mencionados (carne e peixe, por exemplo), classificam-se na posição do Capítulo 16 correspondente ao componente predominante em peso. Em qualquer dos casos, o peso a considerar será o peso da carne, do peixe, etc. tal como se encontra na preparação e não o peso de tais produtos antes da confecção da preparação. (Convém, no entanto, notar que os produtos recheados da posição 19.02, os molhos, as preparações para molhos, os condimentos e temperos do tipo dos descritos na posição 21.03, bem como as preparações para sopas e caldos, as sopas e caldos preparados e as preparações alimentícias compostas, homogeneizadas do tipo das descritas na posição 21.04, classificam-se sempre nestas posições). (grifamos)*

Logo, é preciso atender a dois requisitos cumulativos, pelo menos, para ser classificado na Posição 16.02: **(I)** peso superior a 20% **exclusivamente** de “enchidos, carne, miudezas, sangue, peixes ou crustáceos, moluscos ou de outros invertebrados aquáticos, ou de uma combinação desses produtos” e, ainda, **(II)** não se encontrar descrito na posição 19.02, por exemplo, que é preferencial e ostenta a seguinte nota explicativa e respectiva exceção:

19.02 - Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravióli e canelone; cuscuz, mesmo preparado.

**NOTA EXPLICATIVA**

**As massas alimentícias da presente posição são produtos não fermentados, fabricados com sêmolos ou farinhas de trigo, milho, arroz, batata, etc.**

Estas sêmolos ou farinhas (ou mistura de ambas) são, em primeiro lugar, misturadas com água e depois amassadas de forma a obter-se uma pasta, na qual se podem incorporar outros ingredientes (por exemplo: produtos hortícolas finamente picados, sucos ou purês de produtos hortícolas, ovos, leite, glúten, diástases, vitaminas, corantes e aromatizantes).

A massa, em seguida, é trabalhada (por exemplo, por passagem à fieira e corte; laminagem e recorte; compressão; moldagem ou aglomeração em tambores rotativos) no intuito de se obterem formas específicas e predeterminadas (por exemplo, tubos, fitas, filamentos, conchas, pérolas, grânulos, estrelas, cotovelos e letras). No decurso desse trabalho, pode adicionar-se uma pequena quantidade de óleo. Em geral, a essas formas corresponde o nome do produto acabado (por exemplo, macarrão, talharim, espaguete, aletria).

Para facilidade de transporte, de armazenagem e de conservação, em geral, estes produtos são dessecados antes da comercialização. Quando secos, tornam-se quebradiços. Esta posição compreende também os produtos frescos (isto é úmidos ou por secar) e os produtos congelados, por exemplo, os nhoques frescos e os ravióles congelados.

**As massas alimentícias desta posição podem ser cozidas, recheadas de carne, peixe, queijo ou de outras substâncias em qualquer proporção, ou preparadas de outra forma (apresentadas como pratos preparados, que contenham outros ingredientes, tais como produtos hortícolas, molho, carne). O cozimento tem por objetivo amolecer as massas, conservando-lhes a forma original.**

As massas recheadas podem ser inteiramente fechadas (por exemplo, ravióles), abertas nas extremidades (por exemplo, canelones) ou, ainda, apresentar-se em camadas sobrepostas, tal como a lasanha.

Esta posição abrange também o “couscous”, que é uma sêmola tratada termicamente. O “couscous” desta posição pode ser cozido ou preparado de outra forma (com carne, produtos hortícolas e outros ingredientes, tal como o prato completo que leva o mesmo nome).

Excluem-se desta posição:

a) As preparações, com exclusão das massas recheadas, que contenham mais de 20%, em peso, de enchidos, carne, miudezas, sangue, peixe ou crustáceos, moluscos, ou de outros invertebrados aquáticos, ou de uma combinação destes produtos (Capítulo 16).

... (grifamos)

No mesmo capítulo, a Posição 19.05, possui as seguintes características e exceção:

19.05 - Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau; hóstias, cápsulas vazias para medicamentos, obreias, pastas secas de farinha, amido ou fécula, em folhas, e produtos semelhantes.

**NOTA EXPLICATIVA**

A) Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau.

Nesta posição estão compreendidos todos os produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos; os ingredientes mais vulgarmente utilizados são as farinhas de cereais, a levedura e o sal, embora possam conter igualmente outros ingredientes, tais como: glúten, fécula, farinhas de leguminosas, extrato de malte, leite, determinadas sementes como a da papoula, cominho, anis (erva-doce), açúcar, mel, ovos, gorduras, queijos, fruta, cacau em qualquer proporção, carne, peixe, etc., e ainda os produtos designados por “melhoradores de panificação”. Estes últimos destinam-se, principalmente, a facilitar a manipulação da massa, a acelerar a sua fermentação, a melhorar as características ou a apresentação dos produtos e a prolongar a duração da sua conservação. Os produtos da presente posição podem também ser obtidos a partir de uma massa à base de farinha, sêmola ou pó de batata.

Encontram-se compreendidos na presente posição:

...

**14) As pizzas (pré-cozidas ou cozidas), constituídas por uma base de massa de pizza recoberta de diversos outros ingredientes, tais como queijo, tomate, azeite, carne, anchovas. As pizzas não cozidas são, todavia, classificadas na posição 19.01.**

...

*São excluídos desta posição:*

- a) *Os produtos que contenham mais de 20% em peso de enchidos, carne, miudezas, sangue, peixe ou crustáceos, moluscos ou de outros invertebrados aquáticos, ou de uma combinação desses produtos (por exemplo, preparações constituídas por carne coberta de massa) (Capítulo 16).*  
... (grifamos)

Analisando todos esses itens o que se percebe é que a pretensão recursal somente prosperaria se a recorrente comprovasse que as pizzas objeto da autuação possuíam mais de 20% do seu peso composto por algum dos produtos mencionados nas exceções do Capítulo 19, que remetem a classificação fiscal ao Capítulo 16 e possibilitam a equiparação à situação esclarecida pela SC COSIT nº 98.183/2020. Todavia, não há nos autos essa demonstração.

Aliás, não há, em qualquer ponto da impugnação ou do Recurso Voluntário, a afirmação de que seus produtos possuem composição com peso semelhante ou superior dos produtos listados. Da mesma forma, não foram apresentados, seja em primeira ou segunda instância, documentos suficientes para demonstrar a composição.

Ademais, a inclusão das pizzas no item 11.28.1 do Anexo 1 do RICMS/BA em nada afeta a competência normativa da ANVISA ou esbarra no disposto no art. 110 do CTN e, como já demonstrado, não reflete qualquer incompatibilidade com os itens que ali já se encontravam. A própria recorrente não aponta *como* foi afetada a competência normativa da referida agência ou mesmo indica qual norma editou para estabelecer a diferenciação que afirma (entre massas de pizza e pizza pronta). Também não indica de que maneira se violou algum *conceito de direito privado utilizado, expressa ou implicitamente*, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios já que não é qualquer *definição, conteúdo, alcance de instituto, conceito ou forma de direito privado* que se adequa ao disposto pelo art. 110 do CTN.

Registro ainda que o Parecer 18928/2016, respondido em 12/07/2016 para a BRF S.A., somente vincularia a administração em relação àquela contribuinte (art. 158, § 5º do COTEB c.c. art. 65 do RPAF/BA). Mas, além de não ter sido proferido em favor da recorrente, cabe lembrar que a resposta à consulta somente produz efeitos enquanto prevalecer o mesmo entendimento, o que não seria o caso, em razão da modificação posterior da legislação pelo Decreto nº 18.406/2018.

Afinal, conforme o voto condutor do Acórdão nº 9101-003.012, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), “*se a mera alteração de entendimento pela Administração Pública torna ineficaz – a partir de então – implica na perda da eficácia de consulta anterior, com mais razão, a alteração legislativa impede o prosseguimento dos efeitos da Solução de Consulta*”.

O descontentamento da recorrente com a legislação estadual, seja em relação ao Decreto nº 18.406/2018 ou ao próprio regime de substituição tributária estabelecido no RICMS/BA, ainda que demonstrasse fundamento para merecer refúgio no convencimento deste relator, não poderia ser objeto de apreciação por este Conselho, na forma dos incisos I e II do art. 167 do RPAF/BA.

Ora, como parte integrante da estrutura de órgão da administração direta estadual, deve respeito ao *princípio da hierarquia*, não podendo recusar aplicação aos atos emanados por autoridade superior, e ao *princípio da legalidade*, que se desdobra na presunção de legalidade e legitimidade das normas editadas pelo poder competente, sobre as quais não possui *competência jurisdicional* para declarar a inconstitucionalidade.

Conforme a jurisprudência do STF, é prerrogativa exclusiva da Chefia dos Poderes Executivo e Legislativo “[...] *determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicar administrativamente as leis ou atos com força de lei que considerem inconstitucionais* [...]” (ADI 221 MC, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 22/10/1993).

Consequentemente, não vislumbro como acatar a pretensão recursal.

Por fim, e apenas a título de esclarecimento diante do questionamento da recorrente sobre a existência de similitude entre a hóstia e a pizza pronta congelada, ao questionar a inclusão das

pizzas no mesmo item do Anexo do RICMS/BA em que é encontrado aquele item religioso, convém afirmar que este relator não vislumbra qualquer dificuldade em reconhecer a proximidade entre estes produtos. Aliás, há relativamente pouco tempo, a hóstia foi notícia na mídia brasileira pela proibição da sua produção sem glúten, variação comumente encontrada em pizzas prontas congeladas, para atender os consumidores portadores de doença celíaca.

Naquela oportunidade, o Vaticano, por meio da “Carta circular para os Bispos sobre o pão e o vinho para Eucaristia”, numa tradução livre, advertiu que a hóstia sempre deve ser constituída de trigo puro, não fermentado, de acordo com as normas para celebração da Eucaristia, admitindo-se apenas a redução da quantidade de glúten em consideração aos que possuem intolerância (*Circular letter to Bishops on the bread and wine for the Eucharist*. Protocolo ICMS 320/17. Disponível em: [https://www.vatican.va/roman\\_curia/congregations/ccdds/documents/rc\\_con\\_ccdds\\_doc\\_20170615\\_lettera-su-pane-vino-eucaristia\\_en.html](https://www.vatican.va/roman_curia/congregations/ccdds/documents/rc_con_ccdds_doc_20170615_lettera-su-pane-vino-eucaristia_en.html). Acesso em 07 jun. 2022).

Na teologia cristã, a hóstia é o “pão consagrado” que representa o corpo de Jesus Cristo no ritual litúrgico da Eucaristia. Logo, não há dificuldade em enxergar a similitude, já que a hóstia, por disposição expressa do Código de Direito Canônico (*Codex Iuris Canonici*, can. 924, § 2), deve ser de trigo puro (assim também a letra B, da nota explicativa da Posição NESH 19.05), cereal cuja farinha costuma ser ingrediente indispensável da maioria das pizzas e demais produtos de padaria, pastelaria ou indústrias de bolacha e biscoito, incluídos no item 19.05 da NCM, independentemente do recheio posteriormente agregado.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279459.0021/21-8, lavrado contra **SEARA ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.254.401,37**, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “e”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de junho de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS