

PROCESSO - A. I. Nº 271351.0006/21-0
RECORRENTE - CILASI ALIMENTOS S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF nº 0158-05/21-VD
ORIGEM - DAT SUL / INFRAZ SUDOESTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET 11.10.2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0236-11/24-VD**

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS PARA CONTRIBUINTE LOCALIZADOS NESTE ESTADO. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. O Ato COTEPE/ICMS 52/2023 trouxe regras gerais de classificação de mercadoria para fins de enquadramento. Verificado em diligência que os produtos objeto do lançamento não estavam enquadrados no código CEST considerado pela autuação. Observou-se ainda que o preço/kg é insuficiente para afastar a qualificação de determinado item como “de consumo popular”, como consta em itens da Pauta Fiscal. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0158-05/21-VD proferido pela 5ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente o Auto de Infração lavrado em 31/03/2020 no valor histórico de R\$ 88.731,91, abordando a seguinte infrações:

***Infração 01 – 07.02.02** – Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Período autuado agosto a dezembro de 2019. Multa 60%.*

***Enquadramento Legal:** Art. 8º, inciso II da Lei 7.014/96 c/c art. 289, do RICMS publicado pelo Decreto de nº 13.780/2012. Multa prevista no art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96.*

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

VOTO

Inicialmente, constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais, no que preceitua o RPAF/99, onde não foi constatada violação ao devido processo legal, sendo os impostos, as multas e suas bases de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, não ensejando qualquer outra produção de prova, na forma do que dispõe o art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99.

*O presente Auto de Infração, exige da Autuada ICMS no valor histórico de **R\$ 88.731,91**, acusando o cometimento de **01 infração**, sendo que da análise dos demonstrativos e documentos que a instrui (fls. 02 a 28, inclusive Mídia CD), da impugnação (fls. 76 a 85), e da informação fiscal (fls. 86 a 90), é possível chegar-se às seguintes conclusões.*

*Tem-se que a **Infração 01 – 07.02.02**, refere-se à retenção e recolhimento a menor do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Período autuado agosto a dezembro de 2019.*

*O lançamento do débito foi impugnado pela Autuada em apertada síntese, em relação à cobrança sobre as operações com os biscoitos “**TUC’S DIN CRACKER’S**”, nas apresentações original, queijo, pizza, churrasco, bacon, salame e integral, tendo em vista que parte substancial da cobrança recaiu sobre eles.*

*A Autuada tem o entendimento de que embora esses biscoitos tenham sabores diversos de apresentação, sua qualidade mais se aproxima dos **biscoitos do tipo cream cracker**, enquanto seu baixo preço de comercialização lhe dá o atributo de biscoito de consumo popular (apresentando Parecer Cecon nº 00095/2016, proferido pela*

Secretaria de Fazenda do Estado do Ceará para corroborar seu entendimento), identificando-os em suas notas fiscais de saída com o CEST 17.053.02 e NCM de nº 1905.31.00, onde, desta forma, aplicou-se a classificação do Anexo 1 do RICMS/BA/12, utilizando-se a MVA de 30%, tendo sido recolhido o valor devido a título de ICMS-ST, não havendo débito com o Estado, diferentemente do entendimento do Autuante, que classificou os biscoitos “**TUC’S DIN CRACKER’S**” como “biscoito salgado”, CEST de nº 17.053.00, que tem valor de pauta fiscal de R\$ 11,49, conforme IN 04/2009, encontrando assim alguma diferença a maior do que o recolhido pela Autuada.

Asseverou que se fosse utilizado o valor de Pauta Fiscal da IN 04/2009, tal produto, por se tratar de fato de biscoito cream cracker de consumo popular, CEST 17.053.02, teria o valor de R\$ 8,58, sendo que a base de cálculo da Substituição Tributária seria maior se calculada com o acréscimo da MVA de 30%, devendo ser julgado improcedente o auto.

O Autuante assinalou que na infração em lide utilizou-se a pauta fiscal como valor mínimo para determinação da base de cálculo, como determina o artigo 375 do Decreto de nº 13.780/2012. Consignou que não procede o argumento da defesa, pois como pode-se verificar no site da fabricante, a **Empresa Biscoitos Bela Vista**, os referidos biscoitos “**TUC’S DIN CRACKER’S**”, em todas as suas diversas apresentações, são classificados como “Biscoitos Salgados”.

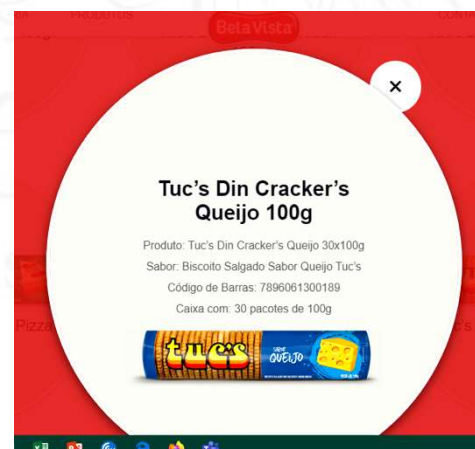
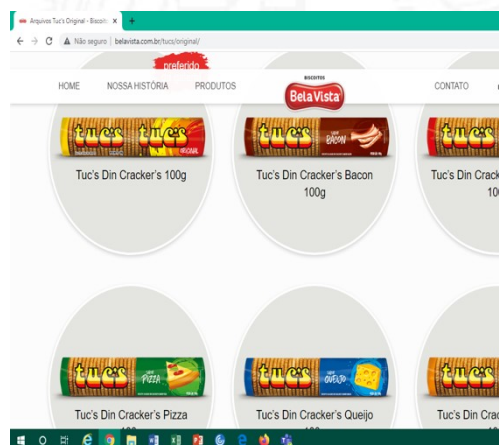
Salientou também que a especificação “Biscoito Salgado” não existia anteriormente no item 5.14 - Produtos Derivados de Farinha de Trigo, elencados na Instrução Normativa 04/2009, sendo introduzida através da Instrução Normativa nº 03/2019, de 26/07/19, publicada no Diário Oficial do Estado em 27/07/19, com efeitos a partir de 01/08/19.

Finalizou mantendo na sua inteireza o procedimento fiscal utilizado solicitando que seja julgado totalmente procedente.

Analisando os fatos constantes na infração, vejo que a lide contestada abreviou-se em relação à classificação da mercadoria “**TUC’S DIN CRACKER’S**”, em seus diversos sabores do integral, integral multigrãos, churrasco, bacon, pizza, queijo e salame, que no entender da Autuada e na forma como as escreveu em suas notas fiscais de saídas, classificam-se como “Cream Cracker”, no CEST 17.053.02 e NCM de nº 1905.31.00 do Anexo 01 do RICMS/BA/12, e o Autuante entendeu tratar-se de “Biscoito Salgado”, enquadrando na IN 04/2009, CEST 17.053.01.

Compulsando os autos, verifiquei encontrar-se (além de anexo na Mídia CD à folha 29), cópia impressa do “Demonstrativo do Recolhimento a menor do ICMS devido na condição de substituto tributário em operações de saídas de mercadorias elencadas na Substituição Tributária”, realizado pelo Autuante às folhas 06 a 28, onde constam as mercadorias objetos da auditoria, às quais relacionam-se aos produtos produzidos pela **Empresa Bela Vista: Biscoitos Amanteigados, Cookies, Maisena, Recheado e Fazendinha Cookies**“, bem como o produto em lide, “**TUC’S DIN CRACKER’S**”, sendo este último o de maior representatividade na autuação.

Consultando o site da **Empresa Bela Vista** (<http://belavista.com.br/>), constato que os produtos produzidos por esta empresa são “Biscoitos”, sendo o lema da Empresa “Tem sempre **um biscoito** Bela Vista perfeito para cada momento do seu dia.”, sendo que os produtos “**TUC’S DIN CRACKER’S**”, são o destaque na empresa em termos de “Biscoito Salgados”, conforme as telas “printadas” do site da empresa, acrescidas a seguir:

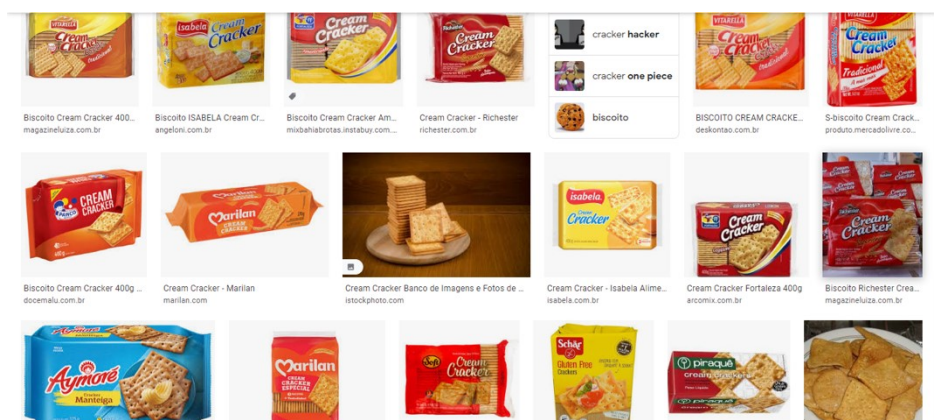


Sabe-se que o artigo 31 do Código de Defesa do Consumidor (Lei de nº 8.078/90), determina que a oferta e a apresentação de produtos ou serviços devam assegurar informações corretas, claras, precisas, ostensivas e em língua portuguesa, sobre suas características, quantidade, composição, preço, garantia, prazos de validade e origem, dentre outros dados, bem como sobre os riscos que apresentam à saúde e à segurança dos consumidores. Neste sentido, não encontrei nenhuma informação da Empresa produtora dos Biscoitos Salgados

“TUC’S DIN CRACKER’S”, nem em sua embalagem, que relacionam serem estes biscoitos os dos tipos “Cream Cracker”, tal qual aventado pela Autuada quando de sua classificação em suas notas fiscais de saídas, atribuindo-lhes as características dos produtos do Anexo 1 do RICMS/BA/12, com CEST 17.053.02 e NCM de nº 1905.31.00 “Biscoitos e bolachas derivados de farinha de trigo dos tipos “cream cracker” e água e sal”.

11.21.2	17.053.02	1905.31	Biscoitos e bolachas derivados de farinha de trigo dos tipos “cream cracker” e “água e sal”	Prot. ICMS 53/17 - AL, BA, CE, PB, PE, PI, RN e SE	52,20% (Aliq. 4%) 47,44% (Aliq. 7%) 39,51% (Aliq. 12%)	52,20% (Aliq. 4%) 47,44% (Aliq. 7%) 39,51% (Aliq. 12%)	30%
---------	-----------	---------	---	--	--	--	-----

Neste sentido, numa consulta genérica à ferramenta de busca “Google” em relação à palavra “Cream Cracker”, rapidamente veem os produtos biscoitos relacionados, apresentados na tela printada a seguir, em cujas embalagens as Empresas que os produzem mantém, na apresentação destes, esta característica de “biscoito de creme – Cream Cracker”, trazendo a especificidade tal qual disposta no Anexo 1, diferentemente dos produtos “TUC’S DIN CRACKER’S”:



Do deslindado, verifico haver uma desarmonia entre o entendimento traçado pela Autuada, do que é o produto “TUC’S DIN CRACKER’S”, quando da sua comercialização, alçando-o a uma especificidade em termos tributários não condizentes em relação ao comercializado pela Empresa que os produz, não podendo haver acolhimento, ao meu entender, de tratar-se de Biscoito do tipo “Cream Cracker”, diante de todas as particularidades expostas, e sim de um “Biscoito Salgado”, tal qual concebido pela empresa que o produz e pelo Autuante, remetendo-o às condições estabelecidas na Instrução Normativa de nº 04/2009, no item 5.14 dos “Produtos Derivado do Trigo e da Farinha de Trigo”, ressaltando que a Autuada é a responsável pela adequada classificação dos produtos nos códigos.

Ressalto que o parecer reproduzido na peça defensiva não altera o entendimento acima exposto, visto que não é vinculante para o Estado da Bahia.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Aponta que a controvérsia diz respeito à classificação dos produtos “Tuc’s Din Cracker’s”, nas apresentações “original, queijo, pizza, churrasco, bacon, salame e integral”, pois os classifica como “Biscoito e bolacha Cream Cracker (inclusive Craker mini e Petit) de consumo popular”, enquanto a auditoria entendeu que se trata de “Biscoitos Salgados”.

Observa que a Decisão recorrida se pautou no fato de que em seu sítio eletrônico classificaria o produto como “biscoitos salgados” além de não haver qualquer elemento que permitisse relacionar o item mencionado a biscoitos *cream cracker*.

Afirma que a descrição em seu sítio eletrônico não passa de descrição do sabor do alimento, para especificar que não é doce ou amanteigado, por exemplo, o que não tem relação com a classificação fiscal da mercadoria, que deve observar aspectos técnicos e posição mercadológica para se enquadrar na que a qualifique mais especificamente.

Observa que a classificação de “biscoitos salgados” pode, em tese, contemplar todo biscoito/bolacha cujo sabor se destaca pelo sal, pela extrema generalidade, de modo que tal classificação somente é possível quando não houver outra mais específica, tal como ocorre no presente caso, em que além de se tratar de um “cream cracker” o “Tuc’s Din Cracker’s” tem por

característica ser mais um produto de consumo popular, pelo seu baixo preço, tornando correto o CEST mais específico, correspondente a 17.053.02 - “Biscoito e bolacha Cream Cracker (inclusive Craker mini e Petit) de consumo popular”.

Sustenta que o próprio nome da mercadoria, com a expressão “cracker’s” já contempla essa identificação, de modo que é desnecessário repeti-la na embalagem ou descrição para atestar que o produto se enquadra nessa classificação.

Diz que, como comprovado no parecer CECON nº 95/2016, que instruiu sua impugnação, os estados de Sergipe, Pernambuco, Alagoas, Piauí e Ceará enquadram os “Tuc’s Din Cracker’s” como “Cream Cracker de Água e Sal”, apesar de não ser acatado pela JJF, que se limitou apenas a afirmar que o referido parecer “*não altera o entendimento acima exposto, visto que não é vinculante para o Estado da Bahia*”.

Afirma que “o Parecer Cecon n.º 95/2016 é documento técnico e oficial, que retrata o entendimento fazendário acerca da qualidade de “Cream Cracker” dos produtos em questão” reproduzindo trecho do mesmo para afirmar que se trata de prova robusta da correta classificação das mercadorias, embora não vinculante a este Estado.

Relata que a classificação pretendida pela fiscalização (CEST 17.053.00) acaba inviabilizada pela própria descrição do código, pois o item 53.0, Anexo XVIII, do Convênio ICMS 92/2015 descreve o CEST 17.053.00 como: “Biscoitos e bolachas derivados de farinha de trigo; (exceto dos tipos “cream cracker”, “água e sal”, “maisena”, “maria” e outros de consumo popular que não sejam adicionados de cacau, nem recheados, cobertos ou amanteigados, independentemente de sua denominação comercial).

Defende que estão fora deste CEST todos os biscoitos de consumo popular e todos do tipo *cream cracker*, de modo que, por qualquer dessas qualidades os “Tuc’s Din Cracker’s” não podem ser assim classificados, questionando o critério efetivamente utilizado para considerá-los “biscoitos salgados”, que não o interesse arrecadatário.

Refirma que as características e a denominação do produto, assim como sua posição no mercado impedem a classificação pretendida, que não pode se valer da mera descrição do sabor na página de divulgação para impor uma tributação mais gravosa, sendo que o enquadramento correto foi o realizado pela recorrente, fiel às características do CEST utilizado, sendo o ICMS-ST adequadamente apurado e recolhido pelo acréscimo de MVA de 30%, pois superior ao calculado pela pauta fiscal, de R\$ 8,58/kg.

A recorrente também argui a ilegalidade do regime de Pauta Fiscal, por entender que a Constituição Federal estabelece a reserva de lei complementar para a definição da base de cálculo dos impostos, seguindo na mesma direção o Código Tributário Nacional. Deste modo, defende que as possíveis bases de cálculo do ICMS devido sob o regime de substituição tributária são aquelas previstas na Lei Complementar 87/96, de maneira que o § 6º do seu art. 23, ao estabelecer uma base mínima para o ICMS-ST incorreu em ilegalidade e inconstitucionalidade por deixar ao arbítrio do Fisco a determinação da base de cálculo do imposto, quando somente a lei poderia fazê-lo.

Observa que não se trata do estabelecimento de base substitutiva ao regime de valor adicionado, com os mesmos critérios de apuração, como permitido pelo art. 8º, § 6º da LC 87/96, mas, em sentido oposto, se desvirtua a base de cálculo do ICMS-ST, estabelecendo um valor mínimo que ignora as particularidades de cada operação e mercado, fixado unilateralmente pelo Fisco e sem respaldo na Lei complementar.

Aponta que tampouco é hipótese prevista no art. 148 do CTN, replicada no art. 19 da Lei Estadual nº 7.014/96, que autoriza o arbitramento de preços pela autoridade, tratando-se de medida excepcional, que se aplica apenas em caso de omissão do contribuinte ou da apresentação de declarações e documentos que não mereçam fé, ressalvado regular processo administrativo anterior.

Afirma ser inequívoco que a fixação de valores mínimos pela IN 04/2009 representa imposição do regime de Pauta Fiscal, rejeitado pelo ordenamento jurídico, reproduzindo a Súmula nº 431 do STJ, e a ementa de acórdãos do TJBA sobre o tema.

Reafirma que a imposição de Pauta Fiscal consiste em instituição de base de cálculo por ato infralegal e absoluta presunção, que ignora as particularidades da operação, e esbarra nos princípios da estrita legalidade e da vedação ao confisco. Defende que a apuração mediante acréscimo da MVA se revela mais adequada, por ser base de cálculo legalmente fixada para substituição tributária, capaz de refletir com maior precisão as variações do mercado.

Conclui pedindo o provimento do recurso para acolher como correta a classificação efetivada dos produtos “Tuc’s Din Cracker’s” como “Biscoito e bolacha Cream Cracker (inclusive Craker mini e Petit) de consumo popular” – CEST 17.053.02. Subsidiariamente, requer o reconhecimento da ilegalidade do regime de Pauta Fiscal.

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

Na sessão de julgamento de 26/08/2022, os membros da 1ª CJF deliberaram pela conversão do feito em diligência à SAT/DIREF/GECON para explicar “*se os produtos “Tuc’s Din Cracker’s”, nas apresentações “original, queijo, pizza, churrasco, bacon, salame e integral”, devem ser classificados como “Biscoito e bolacha Cream Cracker (inclusive Craker mini e Petit) de consumo popular” (valor R\$ 8,58) ou como “Biscoito Salgados” (valor R\$ 11,49)*”.

Às fls. 151/152, o Coordenador de Substituição Tributária da GECON se manifesta esclarecendo que a alteração de valores da Pauta Fiscal ocorreu em decorrência do Ato COTEPE nº 36/2019, que teria criado descrições por força de adequação dos códigos CEST relacionados no Convênio ICMS 142/2018. Aponta que em seu entendimento existem equívocos nos desdobramentos dos produtos no Ato COTEPE em relação aos códigos CEST do Convênio ICMS 142/2018, o que permite que alguns produtos sejam enquadrados em mais de um grupo, por exemplo, todo biscoito cream cracker é também um biscoito salgado.

Responde aos questionamentos formulados, apontando que biscoito cream cracker é um biscoito salgado, conforme Resolução nº 12/78 do Ministério da Saúde, mas que o biscoito objeto do lançamento não seria um cream cracker em razão de suas informações nutricionais serem diferentes daquelas indicadas na mencionada Resolução, quando confrontados.

Afirma ainda, com base em consulta ao aplicativo “Preço da Hora”, referente ao dia 31/12/2019, que o preço médio do biscoito em discussão é superior ao valor de Pauta Fiscal de Biscoito Salgado, mais se aproximando deste do que do valor de pauta do cream cracker popular, motivo pelo qual estaria correto o enquadramento da autuante.

Às fls. 161-163, consta manifestação assinada pelo Dr. Fernando Celso de Aquino Chad, OAB/SP 53.318, esclarecendo que, embora tenha sido intimado como representante da recorrente, apenas atuou como Administrador Judicial em recuperação judicial encerrada por sentença publicada no DJE de 07/02/2014, de maneira que a intimação deveria ser dirigida aos efetivos representantes legais, nos termos da legislação vigente.

Os autos retornaram para apreciação (fl. 168) e, em momento posterior foi juntada manifestação da recorrente sobre a diligência (fls. 171-176), na qual defende que, embora o diligente tenha reconhecido que todo biscoito cream cracker é também um biscoito salgado, incorreu em graves equívocos interpretativos, premissas infundadas e amostragens tendenciosas para concluir que os produtos em discussão não seriam do tipo “cream cracker de consumo popular”.

Afirma que não há indicação da norma que fundamenta os critérios de classificação sinalizados pelo diligente, já que não constariam da Resolução nº 12/78 e que o confronto da tabela nutricional do Tuc’s Din Cracker’s Original com a do Bela Vista Cream Cracker revela a inexistência de distinção significativa na sua composição.

Defende ainda que o preço médio obtido pelo aplicativo “Preço da Hora” não poderia se sobrepor

à efetiva classificação fiscal do produto conforme características próprias do produto e também se revela uma análise tendenciosa, pois, analisou o produto Tuc's Din Cracker's isoladamente, sem demonstrar que o mesmo critério se adequaria a produtos similares no mercado, exemplificando com valores próximos de "cream cracker" de outras marcas obtidos em consulta no dia 17/07/2023.

Reitera o pedido de improcedência da autuação.

Os autos foram remetidos à SAT/DIREF/GECON e retornaram com a manifestação de fls. 182-183, por meio da qual o diligente aponta que foi publicado o Ato COTEPE nº 42, de 15/05/2023, com novos valores de referência para produtos alimentícios, trazendo uma lista exemplificativa, não exaustiva, dos produtos incluídos em cada um dos grupos, a fim de minimizar eventuais dúvidas quanto à classificação.

Relata que o referido ato enquadrava o biscoito Tuc's Din Cracker's no Anexo III, item 11.5 (Biscoito Salgado Cracker do tipo Salpet) referente ao CEST 17.053.02 (Biscoito e bolachas derivados de faria de trigo dos tipos "cream cracker" e "água e sal" de consumo popular) e CEST 17.056.00 (Biscoito e bolachas derivados de farinha de trigo dos tipos "cream cracker" e "água e sal"), estabelecendo distinção entre os diversos tipos de biscoito cream cracker, mas sem distinguir se são de consumo popular ou não.

Sustenta assim que a IN 3/2019 enquadra os biscoitos cream cracker em 2 CEST's, sendo um de consumo popular e outro de consumo não popular e que, no seu entendimento, o enquadramento correto do biscoito em discussão é o CEST 17.056.00, considerando o seu enquadramento no Ato COTEPE 52/23 como cream cracker do tipo Salpet e pelo seu valor em relação aos demais.

Os autos retornaram para apreciação e foram pautados para a sessão do dia 04/09/2024. Contudo, observando que a recorrente não foi cientificada da manifestação de fls. 182-183, e com a anuência da representante legal presente na sessão, os membros da 1ª CJF deliberaram pelo adiamento do julgamento para a sessão do dia 10/09/2024, a fim de que recorrente pudesse ter ciência da manifestação.

Em 06/09/2024 este relatou recebeu, da secretaria, e-mail contendo cópia da manifestação da recorrente, a ser anexada ao PAF em momento oportuno. Na petição, a recorrente aponta que o novo parecer do diligente altera por completo o cenário da controvérsia, pois, antes se discutia se o biscoito Tuc's Din Cracker's estaria qualificado na CEST 17.053.00 (Biscoito Salgado), que teria justificado o lançamento, ou na CEST 17.053.02 (Biscoito e Bolacha Cream Cracker – inclusive Cracker Mini e Petit – de consumo popular), como defendido pelo sujeito passivo, não restando mais dúvidas para a GECON de que se trata de cream cracker, cabendo apenas discutir se é item de consumo popular (CEST 17.053.02) ou não (CEST 17.056.00).

Destaca a inutilidade dessa discussão pois o lançamento teria sido motivado por um critério jurídico claro consistente na interpretação do autuante de que o item se enquadraria no CEST 17.053.00, com valor de pauta correspondente a R\$ 11,49/kg à época dos fatos geradores o que resultaria no equívoco da apuração do imposto efetivada pelo sujeito passivo, que considerou o CEST 17.053.02, com valor de pauta correspondente a R\$ 8,58/kg.

Defende que, diante do incontroverso equívoco do autuante, conforme parecer da GECON, a única conclusão é a improcedência da autuação, especialmente porque concluir neste instante pelo enquadramento na CEST 17.056.00 seria inviável, tendo em vista que corresponde a alteração de critério jurídico do lançamento, o que é vedado pelo art. 146 do CTN, haja vista que essa alteração posterior do lançamento violaria o direito à ampla defesa do contribuinte e o ceifaria da possibilidade de gozar das benesses da legislação, como o direito de pagar a multa isolada com a significativa redução de 90%, para evitar o litígio.

Reitera o pedido de improcedência da autuação.

VOTO

Não havendo questões preliminares e/ou prejudiciais no recurso e nem sendo o caso de suscitá-las de ofício, aprecio diretamente o mérito.

Encontra-se em discussão as alterações promovidas nas Instruções Normativas nºs 04/2009 e 03/2019 no item pertinente aos produtos derivados de farinha de trigo, especialmente quanto aos biscoitos, e que podem ser ilustradas da seguinte forma:

- 1) Até 31/07/2019, encontrava-se em vigor o texto da Instrução Normativa nº 28/15, com as alterações promovidas pelas Instruções Normativas nºs 34/15 e 02/18:

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 28/2015		
ESPECIFICAÇÃO	UNIDADE	VALOR-R\$
Biscoito tipo Salt, embalagem igual ou superior a 350 gramas (IN 02/18)	kg	12,71
Bolacha e Biscoito Aperitivo	kg	19,70
Bolacha e Biscoito Maria, Maisena, Amanteigado, Leite, Coco e Chocolate	kg	8,14
Bolacha e Biscoitos "Populares" Ensacados (Igual ou superior a 400 gramas: Doce Coco ou Coquinho, Coco Baiano e Rosquinha, Creme Maria, Mini Maisena, Mini Maria, Palito, Fofa, Biscoleite, Cristal e Biscoito Canela) (IN 02/18)	kg	5,08
Bolacha e Biscoitos Populares Ensacados (inferior a 400 gramas: Doce Coco) (IN 02/18)	kg	6,60
Bolacha e Biscoito Cream-Cracker e Água e Sal	kg	6,63
Bolacha e Biscoito Waffers	kg	11,64
Bolacha e Biscoito com Cobertura	kg	29,87
Bolacha, Biscoito, Bolos e outros derivados de farinha de trigo (IN 34/15)	kg	16,20
Bolacha, Biscoito e Tortinhas Recheados	kg	11,13

- 2) A partir de 01/08/2019 entraram em vigor as disposições da Instrução Normativa nº 03/2019:

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 03/2019		
ESPECIFICAÇÃO	Unidade	Valor (R\$)
Biscoito amanteigado - CEST 17.053.00	kg	12,51
Biscoito de água e sal de consumo popular - CEST 17.053.02	kg	8,91
Biscoito doce - CEST 17.053.00	kg	9,56
Biscoito doce tipo cookies - CEST 17.053.00	kg	23,96
Biscoito e bolacha Craker amanteigado de consumo popular - CEST 17.053.02	kg	9,27
Biscoito e bolacha Craker cocktail (aperitivo) de consumo popular - CEST 17.053.02	kg	23,31
Biscoito e bolacha Craker integral de consumo popular - CEST 17.053.02	kg	9,01
Biscoito e bolacha Cream Cracker (inclusive Craker mini e Petit) de consumo popular - CEST 17.053.02	kg	8,58
Biscoito e bolacha de consumo popular ensacado (embalagem inferior a 400g) - CEST 17.053.01	kg	8,55
Biscoito e bolacha de consumo popular ensacado (embalagem maior ou igual a 400g) - CEST 17.053.01	kg	7,49
Biscoito e bolacha derivado de farinha de trigo do tipo "cream cracker" e "água e sal" - CEST 17.056.00	kg	10,08
Biscoito e bolacha integral de consumo popular - CEST 17.053.01	kg	12,61
Biscoito e bolacha recheado e tortinha - CEST 17.053.00	kg	12,25
Biscoito integral / cacau / cereal - CEST 17.053.00	kg	16,20
Biscoito Maria / maisena / rosquinha de consumo popular - CEST 17.053.01	kg	9,24
Biscoito Maria, maisena e rosquinha, todos com cacau - CEST 17.053.00	kg	9,24
Biscoito salgado - CEST 17.053.00	kg	11,49
Biscoito salgado tipo Salt (embalagem inferior a 300g) - CEST 17.053.00	kg	17,68
Biscoito salgado tipo Salt (embalagem maior ou igual 300g) - CEST 17.053.00	kg	11,28
Biscoito/bolacha ao leite de consumo popular - CEST 17.053.01	kg	11,48
Outros Biscoitos e Bolachas - CEST 17.056.02	kg	18,69

A autuação levou em consideração que a recorrente não teria observado a alteração da Pauta Fiscal, resultando na retenção e recolhimento a menor do ICMS.

Contudo, a controvérsia se restringe à classificação dos produtos "Tuc's Din Cracker's", que a recorrente afirma corresponder a biscoito/bolacha tipo *cracker* de consumo popular, pelas suas características e posicionamento de mercado. Sustenta sua pretensão em parecer da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (PARECER CECON Nº 00095/2016), que teria reconhecido a reclassificação pretendida.

Entendo que a diligência solicitada por esta Câmara foi salutar para a solução do litígio. A princípio, a pretensão da recorrente não poderia ser acolhida apenas com base em entendimento da Secretaria da Fazenda de outra Unidade da Federação. A própria leitura do documento trazido nos autos esclarece que o acolhimento do reenquadramento partiu de uma *opção* da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, por entender que a tributação originalmente prevista lhe importaria uma carga tributária desvantajosa.

Contudo, isso não significa que o Estado da Bahia tenha que seguir a mesma linha, tampouco que os demais Estados mencionados modificaram sua classificação pelo mesmo motivo.

Mas, as manifestações do Coordenador de Substituição Tributária da GECON da SEFAZ/BA somente corroboram o quanto foi defendido pela recorrente em suas razões, ao contrário do que indica a sua conclusão.

Explico.

A controvérsia inicial acerca do enquadramento dos produtos em discussão, se referia aos seguintes itens da IN 03/19:

CEST da acusação		CEST da defesa	
Descrição	R\$ /kg	Descrição	R\$ /kg
Biscoito salgado - CEST 17.053.00	11,49	Biscoito e bolacha Cream Cracker (inclusive Craker mini e Petit) de consumo popular - CEST 17.053.02	8,58

Conforme última manifestação do Coordenador de Substituição Tributária da GECON, o Ato COTEPE/ICMS 52/2023, em seu Anexo II, traz regras gerais para classificação dos produtos, da seguinte forma:

ANEXO II

REGRAS GERAIS DE CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS

Essa nota explicativa tem por objetivo definir os critérios para a classificação das mercadorias no intuito de evitar eventuais conflitos de enquadramento dos produtos, conforme os itens previstos no Anexo I deste Ato COTEPE/ICMS, bem como estabelecer o procedimento a ser adotado pelos contribuintes quando de eventual solicitação de revisão dos valores de referência.

A classificação e o enquadramento dos produtos nos valores de referência elencados no Anexo I regem-se pelas seguintes regras:

Regra 1 - Previsão expressa em lista de produtos;

Regra 2 - Prevalência entre categorias;

Regra 3 - Classificação residual.

Os critérios de classificação utilizam-se sucessivamente, na ordem em que são apresentados. Assim, em caso de eventual dúvida ou aparente conflito no que se refere ao enquadramento de um produto em seu respectivo valor de referência, a Regra 2 só será utilizada quando não for possível solucionar o problema por meio da aplicação da Regra 1. De forma análoga, quando as Regras 1 e 2 forem inoperantes, aplica-se a Regra 3.

REGRA 1 - Previsão expressa em lista de produtos

I) A Regra 1 começa por determinar os produtos cujos preços de venda foram utilizados para cálculo dos valores de referência das categorias expressas no Anexo I do presente ato.

II) A relação desses produtos está apresentada no Anexo III.

III) Destaca-se que a relação de produtos do Anexo III é exemplificativa. Dessa forma, não exaure todos os produtos classificados em cada categoria, mas busca minimizar possíveis dúvidas quando da classificação.

REGRA 2 - Prevalência entre categorias

I) A Regra 2 prevê quais categorias prevalecem sobre outras nos casos em que o produto possua características de duas ou mais categorias. Nesses casos, detalha-se a seguir quais categorias devem prevalecer:

a) a categoria “Biscoito Doce Amanteigado” prevalece sobre “Biscoito Doce com Cacau” e sobre “Biscoito Doce Sabor Leite”;

b) a categoria “Biscoito Doce com Cobertura” prevalece sobre as demais categorias;

c) a categoria “Biscoito Doce com Recheio” prevalece sobre “Biscoito Doce com Cacau”;

d) a categoria “Biscoito Doce tipo Cookies” prevalece sobre as demais, exceto sobre “Biscoito Doce com Cobertura”;

e) a categoria “Biscoito Doce tipo Cristal” prevalece sobre “Cream Cracker (inclusive Cracker Mini e Petit)” e sobre “Outros de Consumo Popular”.

REGRA 3 – Classificação residual

I) Refere-se às mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras 1 e 2.

II) Assim, as mercadorias que se sujeitam a esta Regra deverão ser classificadas nas categorias do tipo “Demais/Outros”, presentes no Anexo I, conforme o seu Código Especificador da Substituição Tributária - CEST.

Ocorre que, ao contrário do que consta da mesma manifestação, o Anexo III, ao trazer lista exemplificativa dos produtos, revela que a aplicação das regras de classificação não conduz à conclusão ali exposta.

Pelo Parecer, os produtos objeto do lançamento, pelo seu valor e composição, mais se aproximariam aos de CEST 17.053.00, no qual deveriam ser enquadrados. Entretanto, não é o que se observa no Anexo I da referida norma.

O CEST 17.053.00 está relacionado juntamente com o CEST 17.056.02, no item 11:

11	<u>17.053.00</u> 17.056.02	1905.31.00 1905.90.20	Biscoitos e bolachas derivados de farinha de trigo; (exceto dos tipos “cream cracker”, “água e sal”, “maisena”, “maria” e outros de consumo popular que não sejam adicionados de cacau, nem recheados, cobertos ou amanteigados, independentemente de sua denominação comercial) Outras bolachas, exceto casquinhas para sorvete e os biscoitos e bolachas relacionados nos CEST 17.056.00 e 17.056.01	Biscoito Salgado tipo Salt (embalagem
				Biscoito Salgado tipo Salt (embalagem
				Biscoito Salgado tipo Salt Integral (emb
				Biscoito Salgado tipo Salt Integral (emb
				Biscoito Salgado tipo Salt Recheado
				Biscoito Salgado tipo Snacks
				Biscoito Salgado Integral ou com Cereais
				Outros biscoitos salgados
				Biscoito Doce Amanteigado
				Biscoito Doce Maria, Maizena ou Rosquinha
				Biscoito Doce tipo Cookies
				Biscoito Doce Integral ou com Cereais
				Biscoito Doce com Recheio

Ocorre que, como revela a imagem acima, este item exclui expressamente os biscoitos do tipo “cream cracker” e o próprio parecerista afirma que “[...] não resta mais dúvidas de que o biscoito em questão é do tipo cream cracker” (fl. 183).

Destarte, o CEST 17.053.02 foi agrupado com o CEST 17.056.00 no item 13, pela norma em referência, conforme reproduzo abaixo:

13	17.053.02	1905.31.00	Biscoitos e bolachas derivados de farinha de trigo dos tipos "cream cracker" e "água e sal" de consumo popular Biscoitos e bolachas derivados de farinha de trigo dos tipos "cream cracker" e "água e sal"	Cream Cracker (inclusive Cracker Mini
	17.056.00	1905.90.20		Cream Cracker Integral
				Cream Cracker Amanteigado ou Sabor
				Cream Cracker Aperitivos
				Biscoito Salgado Cracker do tipo Salpet

É dentro deste item que se encontra o “Biscoito Salgado Cracker do tipo Salpet”, classificação na qual são relacionados os da marca comercializada pela recorrente, no Anexo III:

11.5. Biscoito Salgado Cracker do tipo Salpet

TRIUNFO SALTET 100G
TUC'S DIN CRACKER'S 100G
TUC'S DIN CRACKER'S CHURRASCO 100G
TUC'S DIN CRACKER'S PIZZA 100G
TUC'S DIN CRACKER'S QUEIJO 100G

Ora, à luz do art. 106 do CTN, a legislação só se aplica a ato ou fato pretérito em favor do contribuinte, especialmente se considerada meramente interpretativa. E, neste aspecto, não vejo como reconhecer qualquer favorecimento à recorrente no entendimento manifestado na diligência.

Analisando os quadros acima é possível concluir que o CEST 17.053.00 sempre repercutiu itens nos quais os biscoitos do tipo “cream cracker” não estavam enquadrados, tanto à época dos fatos geradores (Instrução Normativa nº 03/19), como atualmente (Ato COTEPE/ICMS 52/2023), pois, continua tratando de “biscoitos salgados” apenas com a diferença de que os anexos recém introduzidos na legislação são mais claros quanto à exclusão dos demais biscoitos e bolachas desse item.

Em outras palavras, o “Biscoito Salgado – CEST 17.053.00”, que constava na Pauta Fiscal, com a redação da Instrução Normativa nº 03/19, sempre foram aqueles que agora constam expressamente da relação do item 11 do Anexo I do Ato COTEPE/ICMS 52/2023 (tipo Salt, tipo Salt Integral, tipo Salt Recheado, tipo Snacks ou Salgado Integral ou com Cereais ou Light), não se confundindo com os do tipo “cream cracker”, “água e sal”, “maisena”, “maria” e outros classificados com outro CEST.

Então, concordo com a recorrente que reconhecer, nesta instância e neste momento processual, que o produto deve ser classificado de acordo com o CEST 17.056.00 importaria em modificação do critério jurídico utilizado pela fiscalização para o lançamento, o que somente pode repercutir em fatos geradores posteriores, não podendo alcançar o Auto de Infração, lavrado sob a premissa de que se tratava de produto cujo enquadramento correto estaria no CEST 17.053.00.

Ademais, cabe ainda registrar que o outro critério adotado pelo diligente, para sugerir o enquadramento no CEST 17.056.00, também não se sustenta. De acordo com a diligência, a adoção deste código decorreria da classificação como “*cracker do tipo Salpet e pelo seu valor em relação aos demais biscoitos cream cracker*”, o que inviabilizaria seu enquadramento “*como biscoito de consumo popular*” (fl. 183).

Penso, por outro lado, o preço/kg, por si só, é imprestável para este enquadramento e a incoerência da diligência pode ser confirmada com os próprios documentos constantes dos autos. Observe-se que o “Biscoito Salgado Cracker do tipo Salpet” não constava na Pauta Fiscal, com a

redação da Instrução Normativa nº 03/19, acima reproduzida.

Por sua vez, o biscoito salgado de maior valor na pauta era o “*cracker cocktail (aperitivo) de consumo popular* – CEST 17.053.02” com valor de R\$ 23,31/kg. Ocorre que, de acordo com o Anexo III do Ato COTEPE/ICMS 52/2023, o único biscoito listado no “Item 11.4. Cream Cracker Aperitivos” é o “FORTALEZA CRACKER COCKTAIL 100G” e não se confunde com o “Cracker do tipo Salpet”.

Logo, além de não haver a previsão expressa do “Cracker do tipo Salpet”, a própria Pauta Fiscal revela que o preço, por si só, não impede a acomodação em categoria qualificada como “de consumo popular”, haja vista que o item de maior preço/kg, dentre os salgados, possui esta característica. Deste modo, é incoerente se valer deste critério (preço/kg), ainda mais de forma isolada, para classificar a mercadoria que foi objeto do lançamento, como bem pontuado pela recorrente em sua última manifestação.

O lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador (art. 144 do CTN). Naquele momento, vigente a Pauta Fiscal correspondente à Instrução Normativa nº 03/19, o CEST 17.053.00 não abrangia os biscoitos e bolachas “tipo cream cracker”. Consequentemente, fixada a premissa de que os produtos autuados possuem esta característica, entendo que a autuação é insubsistente.

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para tornar insubsistente a autuação.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE**, o Auto de Infração nº 271351.0006/21-0, lavrado contra **CILASI ALIMENTOS S/A**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de setembro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO – REPR. DA PGE/PROFIS