

PROCESSO - A. I. Nº 129712.0020/23-9
RECORRENTE - HIPERIDEAL EMPREENDIMENTOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0230-05/24-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 17/07/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACORDÃO CJF Nº 0223-12/25-VD**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS PARA USO E CONSUMO. O contribuinte arguiu a inclusão no levantamento de mercadorias com tributação normal. Acolhidos em parte os argumentos da defesa. Refeitos os cálculos de ofício. Infração 01 parcialmente subsistente; **b)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I da Lei nº 7.014/96. Se as saídas não são tributadas, não há como se aproveitar os créditos fiscais nas entradas. Infração 02 subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do Acórdão 5ª JJF Nº 00230-05/24-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 06.06.2023, acusando o cometimento das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 01 – 001.002.002. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para uso e consumo do estabelecimento - R\$ 10.055,82. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 02 – 001.002.006. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária - R\$ 15.892,09. Multa de 60%.

Na decisão proferida (fls. 118 a 137) julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, vencido o voto do Relator, fundamentando que:

O lançamento diz respeito a 2 infrações por uso indevido de crédito fiscal. A primeira infração trata de uso indevido na aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento e a segunda por aquisição de mercadorias incluídas na substituição tributária, nos exercícios de 2020 e 2021.

O impugnante afirma que na primeira infração, os seguintes materiais indicados podem ser enquadrados como embalagens: BOBINA PDV HI 80X40, BOBINA PIC 34X50X10 e que a consulta a tabela NCM 3923.40.00 que se encontra inserido no capítulo “plástico e suas obras”, artigos de embalagens de plástico. Por conta disto, esta infração deve ser julgada improcedente.

A autuante diz que são bobinas de máquinas PDV que emitem notas fiscais e de balança que emitem dados de valor, assim como as etiquetas adesivas e, portanto, não acondicionam nem embalam produtos.

Observando os demonstrativos, não encontro as BOBINAS PIC citadas, mas apenas as BOBINAS PDV e as ETIQUETAS DE BALANÇA.

Sem sombra de dúvidas, as bobinas PDV são aquelas usadas para impressão de documentos fiscais sem qualquer ligação direta com insumos ou com a mercadoria vendida, se caracterizando como um item de consumo do estabelecimento. Há jurisprudência neste Conselho de Fazenda:

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0081-01/24NF-VD **EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Efetuada correção no cálculo do imposto devido, tendo em vista que foram excluídas da exigência as mercadorias adquiridas caracterizadas como material de embalagem, cuja utilização do crédito fiscal é permitida. Infração parcialmente subsistente. Notificação Fiscal PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.

Trecho do voto:

A jurisprudência predominante neste CONSEF é de que tanto as embalagens, como seus acessórios (etiquetas adesivas), são consideradas como insumos, na situação em comento, possibilitando o direito ao uso do crédito fiscal.

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JF Nº 0138-02/23-VD EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM ISENÇÃO DO ICMS. O contribuinte arguiu a inclusão no levantamento mercadorias com tributação normal. Acolhidos em parte os argumentos da defesa. Refeitos os cálculos de ofício. Infração parcialmente subsistente; b) MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM O PAGAMENTO DO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I da Lei nº 7.014/96. O contribuinte comprovou que parte das mercadorias incluídas no levantamento não estavam na época dos fatos geradores sujeitos ao regime de substituição tributária. Acolhidos em parte os argumentos da defesa. Refeitos os cálculos de ofício. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.

Trecho do voto:

Recorro mais uma vez ao entendimento da Diretoria de Tributação, com o qual concordo, expresso no Parecer 21679/2012, em resposta à consulta formal formulada por estabelecimento dedicado a mesma atividade da autuada, cujo trecho segue transcrito:

“Inicialmente devemos observar que é entendimento consolidado desta Diretoria de Tributação - DITRI de que o mesmo tratamento que se adota com relação às mercadorias deve ser aplicado ao material que servirá para o seu acondicionamento.”

Assim, se as mercadorias a serem acondicionadas estiverem nas hipóteses de exceção, ou seja, nas operações internas, sujeitas à isenção, não-incidência ou substituição tributária, sobre o material de embalagem das mesmas não há que se falar em crédito fiscal.

Em relação às operações de aquisição de sacolas plásticas, bandejas de isopor, bandeja para ovos, filme de PVC transparente e etiquetas para identificação de mercadorias, o entendimento é que se tratando de material utilizado com a finalidade de embalagens de mercadorias para comercialização, o imposto cobrado relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher. RICMS/Ba, Decreto nº 13.780/12 - artigo 309, inciso I, alínea ‘a’.

Em relação a bobinas para Emissor de Cupom Fiscal - ECF destinadas ao consumo na atividade de comercialização e, considerando as atividades do consulente, o entendimento é que essas mercadorias se caracterizam como material de uso e consumo.

Sendo assim, material para uso e consumo do estabelecimento, não encontra respaldo regulamentar para a apropriação de créditos, só gerando direito nas aquisições efetuadas a partir de 1º de janeiro de 2020. Lei Complementar nº 87/96, artigo 33, inciso I”.

Face ao exposto, excluo todas as etiquetas, deixando apenas as bobinas PDV.

Assim, mantenho as bobinas de máquinas PDV e excluo as etiquetas de balança, ficando a infração reduzida conforme demonstrativo abaixo, reduzindo o valor lançado de R\$ 10.055,82 para R\$ 3.175,89:

INFRAÇÃO 01 - BOBINAS PDV		jan/21	0
fev/20	188,92	fev/21	0
mar/20	238,27	mar/21	241,73
abr/20	290,08	abr/21	63,09
mai/20	96,69	mai/21	63,09
jun/20	315,75	jun/21	331,09
jul/20	9,67	jul/21	50,59
ago/20	154,71	ago/21	69,44
set/20	218,39	set/21	228,16
out/20	67,68	out/21	90,06
nov/20	193,38	nov/21	120,06
dez/20	145,04	dez/21	0
TOTAL			3.175,89

Quanto à segunda infração, ao consultar o demonstrativo, é perceptível que a quase totalidade é de pizza com NCM 19022000. Consultando as notas explicativas do sistema harmonizado da tabela de incidência do IPI, constata-se dois tipos de massas:

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

preparado.

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.

As pizzas tanto podem estar na classificação 19.02 como na 19.05, a depender do tipo de massa. Analisando a questão da pizza com a **NCM 19022000**, que são as pré-cozidas, encontrei a seguinte jurisprudência na segunda instância deste Conselho de Fazenda:

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0331-12/23-VD

Quanto ao produto MASSA P/ PIZZA F15 (**NCM 19022000**), entendeu o autuante tratar-se de Produto enquadrado na substituição tributária, conforme ANEXO 1 DO REGULAMENTO DO ICMS, na posição 11.0 – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS – item 11.16 – **NCM 1902.1** – Massas alimentícias não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, a despeito da tese do Autuado no sentido de que se trata de massa cozida, que estaria fora do regime da Substituição Tributária.

De fato, ao compulsar o item apontado pelo Autuante que trata da NCM 1902.1 (Massas alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, exceto a descrita no CEST 17.049.03), **não se confunde com o item relacionado no levantamento fiscal com NCM 19022000. Portanto, deve ser excluído da exação fiscal.**

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0326-12/23-VD

Quanto ao produto MASSA P/ PIZZA F15, F25 e F30 (NCM 19021000), entendeu o autuante tratar-se de Produto enquadrado na substituição tributária, conforme ANEXO 1 DO REGULAMENTO DO ICMS, na posição 11.0 – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS – item 11.16 – NCM 1902.1 – Massas alimentícias não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, a despeito da tese do Autuado no sentido de que se trata de massa cozida, que estaria fora do regime da Substituição Tributária.

De fato, ao compulsar o item apontado pelo Autuante que trata da NCM 1902.1 (Massas alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, exceto a descrita no CEST 17.049.03), **não se confunde com o item relacionado no levantamento fiscal com NCM 19022000. Portanto, deve ser excluído da exação fiscal.**

Embora as 2 NCM tratem de pizzas, a jurisprudência apontada entende que apenas as pizzas de NC 1902.1 estão na substituição tributária. Assim, excludo este item, pernamentando os demais.

Assim, com a exclusão das pizzas (os demais itens relacionados pelo impugnante ou não se encontram no demonstrativo, ou estão no anexo 1 do RICMS) a infração 02 passa do valor inicialmente lançado de R\$ 15.892,09 para R\$ 7.085,89, conforme demonstrativo abaixo, onde permanecem itens como PÃO CROC, MOELA, BEBIDA MISTA CITRUS, ETC.

Importante fazer a observação de que moela de frango congelada com NCM 05040090 – tal NCM diz respeito a tripas, bexigas estomago, frescas ou congeladas. A NCM de moela é 0207.14.00 e está no Anexo, devendo neste caso permanencer no lançamento.

Infração 02		Valor Após Exclusão Das Pizzas			
		jan/20	83,35	jan/21	116,77
		fev/20	74,9	fev/21	75,55
		mar/20	142,74	mar/21	183,55
		abr/20	111,27	abr/21	122,88
		mai/20	148,51	mai/21	187,15
		jun/20	649,43	jun/21	108,59
jul/19	146,97	jul/20	501,18	jul/21	306
ago/19	140,33	ago/20	967,64	ago/21	149,32
set/19	72,18	set/20	601,5	set/21	151,59
out/19	89,72	out/20	226,45	out/21	141,66
nov/19	94,17	nov/20	966,15	nov/21	114,55
dez/19	129,18	dez/20	282,31	Total	7.085,59

Face ao exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do lançamento.

VOTO VENCEDOR

Pedimos licença para pensar diferente do Sr. Relator, apenas no que se refere às pizzas não estarem no Anexo 1 do RICMS-BA, objeto parcial da infração 02, seja qual for a sua forma de apresentação e confecção.

Lembro que o auto de infração trata de uso indevido de créditos fiscais porque as mercadorias estão dentro da substituição tributária (ST).

Vale também enfatizar que os fatos geradores alcançados são de 2019 em diante.

Neste contexto, o Conv. ICMS 142/2018 já produzia efeitos jurídicos, implementador de novas regras gerais acerca do regime jurídico da ST.

Assim rezam a ementa e caput da cláusula primeira do citado acordo interestadual:

Dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes.

Cláusula primeira. Os acordos celebrados pelas unidades federadas para fins de adoção do regime da substituição tributária do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido nas operações subsequentes observarão o disposto neste convênio.

Portanto, o legislador resolveu reunir todas as regras sobre a ST num único diploma legal, de sorte que ali estão todos os requisitos necessários para o Estado implementar o regime em seu território, notadamente no que diz respeito ao tipo de mercadoria e tipo de operação. Para fins de operacionalidade da tributação, o autor do referido convênio separou as mercadorias por grupos, distribuídos em anexos.

Para os fins de fundamento deste voto divergente, vale transcrever o Anexo XVII, abaixo, até para mostrar a nova sistemática adotada pelo legislador em agrupar as mercadorias em grupos:

Reproduziu nas fls. 127 a 136 o **Anexo XVII do Convênio ICMS/BA 240/2019 (PRODUTOS ALIMENTÍCIOS)**.

Destarte, não importa de que modo as pizzas sejam comercializadas (sem recheio, com recheio, cruas, pré-assadas ou prontas); fato é que as pizzas claramente estão previstas para se submeterem à tributação antecipada.

Por sua vez, o legislador da Bahia **reproduziu na íntegra** o item 62.1 do Anexo XVII atrás destacado, nomeadamente na posição 11.28.1, CEST 17.062.01, NCM 1905.90.9, a saber: 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.

Por fim, advirta-se existir um vetusto raciocínio de que para enquadrar uma hipótese na ST, é preciso haver coincidência de NCM e descrição no texto da norma.

Entretanto, o direito é dinâmico e, em face de mudança de cenários, a interpretação precisa variar, adaptar-se a novos cenários.

O cenário agora é outro. Foram criadas as CESTs, cuja explicação é a seguinte, destaques nossos, tirada do link <https://conube.com.br/blog/o-que-e-cest/#:~:text=CEST%20%C3%A9%20a%20sigla%20para%20C%C3%B3digo%20Especificador%20da%20Substitui%C3%A7%C3%A3o%20Tribut%C3%A1ria:>

O Código Especificador da Substituição Tributária (CEST) foi criado para **uniformização, padronização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição ao regime de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS**, com o encerramento tributário relativos às operações subsequentes. Ou seja, o CEST é o código usado para identificar categorias de produtos passíveis à substituição tributária.

A partir de sua criação, para se **concretizar** a substituição tributária de determinado produto, é **necessário** o uso do código CEST, conforme a regulamentação do Convênio ICMS 92/15 que foi revogado pelo Convênio ICMS 52/17.

Com a criação do CEST pelo CONFAZ em 2015, os estados só podem exigir que a cadeia de circulação de qualquer mercadoria passe a funcionar segundo o regime de substituição tributária se o produto constar na tabela CEST. Como consequência, algumas mercadorias deixaram de entrar obrigatoriamente no regime de ICMS-ST por não constar na mesma. Um exemplo são os brinquedos, que eram sujeitos à substituição tributária em alguns estados antes do CEST, mas não foram listados na tabela e, portanto, estão excluídos do regime de substituição tributária.

Ademais, surgiu no mundo jurídico um novo acordo interestadual disciplinando regras sobre a substituição tributária, isto é, o Conv. ICMS 142/2018, dentro do qual anexos foram criados com indicação da CEST, NCM e descrição da mercadoria.

Claramente o citado acordo interestadual mencionou as pizzas no item 62.1 do Anexo XVII. E o legislador baiano o reproduziu *ipsis litteris*, sem tirar uma vírgula, inclusive fazendo alusão expressa às pizzas.

Negar aplicação a uma clara determinação legal de que as pizzas estão na ST – e o legislador destacou que neste caso estenderia regime jurídico para a referida iguaria, ao adotar a expressão **“incluindo as pizzas”** (sic.), corresponde a **decidir contra a norma**.

Afinal, qual foi o motivo do legislador do Confaz **fazer o adendo** de que a ST também englobaria as pizzas?

Evidentemente, o objetivo foi inseri-las na tributação antecipada, não importa a maneira como é comercializada, sem discrimen.

Isto não quer dizer que não é mais cabível o entendimento de que o enquadramento de certo produto na ST necessita de coincidência entre descrição e NCM, até porque há mercadorias mencionadas em certa posição da nomenclatura, as quais o legislador não quis inserir na ST.

*Mas também o contrário pode acontecer, dentro da nova realidade normativa, a criação da CEST e a aprovação do Conv. ICMS 142/2018. Ou seja, significa que o legislador **pode ampliar o regime para além dos bens referenciados em certas classificações fiscais**, o que seguramente é o caso dos autos, o que seguramente espelha um novo prisma combinado de interpretação.*

Com tal fio de raciocínio, não há dúvidas de que as pizzas estão na ST, de sorte que as saídas da autuada não devem ser tributadas; logo, se as saídas não são tributadas, não há como se aproveitar os créditos fiscais nas entradas. No particular, entendemos ter o Estado agido acertadamente.

*Para completar, trago a lume trechos de recentíssima decisão do segundo grau deste Conselho, Ac CJF N° 0209-12/24-VD, **publicado em 18.7.2024**, no qual se desenvolve o mesmo raciocínio aqui traçado:*

Em relação à Infração 03: – “pizzas”: com efeito, os itens 11.18.1 (para o exercício de 2019) e 11.28.1 (para o exercício de 2018) do Anexo I ao RICMS-BA/12 inclui as pizzas no regime de substituição, as quais são classificadas e classificáveis na posição da NCM ali indicada (1905.90.90), sujeitas à substituição tributária, portanto devem ser excluídas dos demonstrativos do lançamento - cito Acórdãos CJF nos 0172-11.22-VD, j. em 08/06/2022, e 0142-12/20-VD, j. em 17/06/2020; 0286-12/23-VD, j. em 23/08/2023;

Isto posto, sou favorável a manter na autuação a glosa dos créditos fiscais nas aquisições de pizzas, considerando que estas estão dentro da ST à época da ocorrência dos fatos geradores envolvidos. Infração 02 procedente.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 150/154) por meio da advogada Lara Britto de A. D. Neves, OAB/BA 28.667 inicialmente discorreu sobre as infrações, defesa e julgamento em primeira instância que reduziu o valor da autuação, que deve ser reformado para exclusão de mais itens indevidamente autuados.

Argumenta que em se tratando das pizzas, classificadas com a **NCM 19022000, massas alimentícias pré-cozidas**, conforme notas explicativas do Sistema Harmonizado, **não estão sujeitos ao regime de substituição tributária**, conforme entendimento do relator de que a NCM 19022000, não se confunde com a prevista no NCM 1902.1, que está submetida ao regime de substituição tributária, conforme o Anexo 1 do RICMS, inclusive indicando jurisprudência consolidada no Conselho de Fazenda.

Afirma que o voto vencedor, tendo destacado que o legislador tenha sido omissivo ao utilizar a expressão “incluindo as pizzas”, a leitura completa da descrição — “*outros bolos industrializados e produtos de panificação não especificados anteriormente, incluindo as pizzas*” evidencia uma clara distinção entre os tipos de pizza:

Manifesta entendimento de que as pizzas vendidas na seção de padaria dos supermercados se

62.1	17.062.01	1905.90.90	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
------	-----------	------------	---

enquadram na definição de produtos de panificação, enquanto as pizzas pré-cozidas, encontradas na seção de congelados, possuem uma natureza distinta e compartilham o espaço com produtos não relacionados a bolos ou outros itens de panificação e não pode se entender de forma diversa.

Diz que essa distinção fica mais evidente observando o Convênio ICMS 142/2018, que utiliza a NCM 1905.90.90 para enquadrar os produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, referindo-se a “outros produtos de panificação”, categoria que abrange pizzas prontas para consumo imediato ou produtos similares da seção de padaria, como bolos e tortas, que não é o caso das pizzas pré-cozidas (NCM 19022000) pertencem à categoria de “*massas alimentícias pré-cozidas*”.

Argumenta que caso o legislador tivesse a intenção de incluir as pizzas pré-cozidas nesse regime, teria mencionado o NCM correspondente e diante da ausência dessa especificação, observou o regime tributário quanto a incidência, com base no princípio da tipicidade cerrada, derivado da legalidade, observando os elementos da obrigação tributária definidos em lei, sob pena de violação deste princípio, comprometendo a segurança jurídica e incerteza das obrigações fiscais.

Conclui requerendo que Auto de Infração seja julgado totalmente improcedente, o direito de produção de provas em todos os meios admitidos, especialmente a juntada de documentos.

VOTO VENCIDO

O Auto de Infração acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas: 1) Destinadas a uso e consumo e 2) Com pagamento do imposto por substituição.

Foi julgado procedente em parte pela 5ª JF, com redução do valor exigido de R\$ 10.055,82 para R\$ 3.175,89 da infração 1 e mantido o valor de R\$ 15.892,09 da infração 2, vencido o Relator.

No que se refere a infração 1, embora no Recurso Voluntário interposto o recorrente tenha requerido a improcedência do Auto de Infração, não apresentou qualquer argumento em relação ao valor remanescente julgado da infração 1.

Dessa forma, aplico o disposto nos artigos 140, 142 e 143 do RPAF/BA, tendo em vista que não tendo sido contestado os fundamentos da decisão de primeira instância, deve ser admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas, bem como a recusa de comprovar fato controverso com elemento probatório que dispõe importando em presunção de veracidade da afirmação da parte contrária e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Não havendo Recurso de Ofício, fica mantida a decisão pela procedência parcial da infração 1.

Passo então a apreciar as razões de mérito da infração 2 que acusa utilização indevida de crédito fiscal referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, operações ocorridas nos exercícios de 2020 e 2021.

Observe que na decisão recorrida:

1) O Relator apreciou que:

*o Autuante que classificou a NCM 1902.1 (Massas alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, exceto a descrita no CEST 17.049.03), para enquadrar na substituição tributária o **item do levantamento fiscal com NCM 19022000, que não se enquadra na ST, promoveu a exclusão dos valores correspondentes (pizza) o que implicou na redução do débito da infração de R\$ 10.055,02 para R\$ 7.085,59;***

2) No voto vencedor foi apreciado que:

Destarte, não importa de que modo as pizzas sejam comercializadas (sem recheio, com recheio, cruas, pré-assadas ou prontas); fato é que as pizzas claramente estão previstas para se submeterem à tributação antecipada. Por sua vez, o legislador da Bahia **reproduziu na íntegra** o item 62.1 do Anexo XVII atrás destacado, nomeadamente na posição 11.28.1, CEST 17.062.01, NCM 1905.90.9, a saber: 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.

No Recurso Voluntário interposto o recorrente argumentou que as pizzas, classificadas com a NCM 1902.2000, massas alimentícias pré-cozidas, não estão sujeitos ao regime de substituição tributária, e não se confunde com a NCM 1902.1, que está submetida ao regime de substituição tributária, em que o legislador exprimiu “incluindo as pizzas”, na descrição — “*outros bolos industrializados e produtos de panificação não especificados anteriormente, incluindo as pizzas*”.

Observe que embora no voto vencedor tenha sido transcrito o Anexo XVII do Convênio ICMS 240/2019 às fls. 127 a 136, em se tratando de operações ocorridas no período de julho/2019 a novembro/2021 o item 11.18.1 do RICMS/BA indica:

62.1	17.062.01	1905.90.90	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	Anexo VII do Convênio ICMS 240/2019
------	-----------	------------	--	--

11.18.1	17.062.0 1	1905.90. 90	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	Anexo I do RICMS a 2021
---------	---------------	----------------	--	--------------------------------

Pelo exposto, conforme apreciado pelo Relator no voto vencido, os itens 11.18.1 (para o exercício de 2019 a 2021) do Anexo I ao RICMS-BA/12 inclui as pizzas no regime de substituição, as quais são classificadas e classificáveis na posição da NCM ali indicada (**1905.90.90**), sujeitas à substituição tributária, tendo fundamentado que a quase totalidade das pizzas são classificadas com NCM 1902.2000 e que consultou as notas explicativas do sistema harmonizado da tabela de incidência do IPI, que indica:

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.

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.

As pizzas tanto podem estar na classificação 19.02 como na 19.05, a depender do tipo de massa. Analisando a questão da pizza com a NCM **19022000**, que são as pré-cozidas, encontrei a seguinte jurisprudência na segunda instância deste Conselho de Fazenda (CJF Nº 0331-12/23-VD; CJF Nº 0326-12/23-VD).

Constato que no demonstrativo elaborado pela fiscalização (fls. 27 a 60) indica diversas pizzas com denominação PIZZA DI MARI FRIG FGO MED 140G, NCM 1901.2000, PIZZA MARIA MARIA CALABRESA KG NCM 1902.2000; PIZZA MICHELANGELO LOMBINHO BROT KG NCM 1902.2000 e outras com diversas denominações destes fabricantes todas classificadas com as NCMs 1901.2 e 1902.2.

Portanto, assiste razão a recorrente, tendo em vista que só as PIZZAS PRÉ-COZIDAS PRONTAS e CONGELADAS COM RECHEIO, NCM 1905.90.00, classificados na CEST 17.062.01 de acordo com as disposições contidas no Anexo 1 do RICMS/2012, vigentes no período de julho/2019 a 2021, visto que a NCM 1901.2 e 1902.2 não consta em nenhum dos anexos do RICMS/BA no enquadramento da substituição tributária vigentes no período fiscalizado.

Observe ainda que com relação aos votos citados na decisão recorrida, neste processo foi cobrado a título de **crédito fiscal indevido** as saídas de pizzas com as NCMs 1901.2 e 1902.2, no período de julho/2019 a novembro/2021 por entender que **estavam enquadradas no regime de substituição tributária**:

VOTO VENCEDOR:

*CJF 0172-11.22-VD, Deixou de proceder a **retenção do ICMS** pizza, a partir de 01 de junho de 2018, conforme prevê § 8º do art. 8º da Lei 7.014/96. Trata de **pizza industrializada** (Seara Alimentos), incluídos no **item 19.05** da NCM.*

*CJF 0142-12/20-VD: Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação da **alíquota diversa** - janeiro a dezembro de 2016. No voto conclui se que “Observa que o produto pizza recheada somente entrou para o **regime de substituição tributária em 01/06/2018**, alteração conferida à redação do Anexo 1 do RICMS/BA pelo Decreto nº 18.406, de 22/05/18, DOE de 23/05/18” ou seja, o produto estava tributado normalmente no **exercício de 2016**, **pizza era tributado normalmente**.*

*CJF 0286-12/23-VD Infração 4 - Falta de recolhimento, em razão da prática de **operações tributáveis como não tributáveis**. Concluiu que “Assim, o valor remanescente desta infração, com a exclusão dos produtos “PIZZAS (NCM 1905.90.90)”, ..., por considerar que **são sujeitas à substituição tributária**”.*

VOTO VENCIDO

*CJF 0331-12/23 **infração 01** - Usou indevidamente **créditos fiscais** relacionados com aquisições de mercadorias sujeitas à **substituição tributária** nos anos de 2016, 2017 e 2018, Concluiu que: “De fato, ao compulsar o item apontado pelo Autuante que trata da **NCM 1902.1** (Massas alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, exceto a descrita no CEST 17.049.03), não se confunde com o item relacionado no levantamento fiscal com NCM 1902.2000. **Portanto, deve ser excluído da exação fiscal**”.*

CJF 0326-12/23 - **Infração 01.** Usou indevidamente **créditos fiscais** relacionados com aquisições e mercadorias sujeitas à **substituição tributária**. Quanto ao produto **MASSA P/ PIZZA F15, F25 e F30 (NCM 19021000)**, entendeu o autuante tratar-se de Produto enquadrado na substituição tributária... “De fato, ao compulsar o item apontado pelo Autuante que trata da NCM 1902.1 (Massas alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, exceto a descrita no CEST 17.049.03), não se confunde com o item relacionado no levantamento fiscal com NCM 1902.2000. **Portanto, deve ser excluído da exação fiscal.**

Constata-se que os votos citados não se coadunam com o das operações objeto desta autuação com pizzas enquadradas na NCM 1901.2 e 1902.2, no período de julho/2019 a novembro/2021, visto que aqueles julgados tratam de pizza industrializada com NCM 1905, operação ocorrida no exercício de 2016, que deixou de ser tributada (alíquota) e era tributada normalmente e exclusão de valores de *operações tributáveis como não tributáveis, por se tratar de PIZZAS* com NCM 1905.90.90 que era sujeitas à substituição tributária.

Além disso, conforme julgamento promovido por esta 2ª CJF no Ac. CJF 0209-12/24-VD, diante da acusação de que deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado **operações tributáveis como não tributáveis** (Infração 03), concluiu que: “**pizzas**”: com efeito, os itens 11.18.1 (para o exercício de 2019) e 11.28.1 (para o exercício de 2018) do Anexo I ao RICMS-BA/12 inclui as pizzas no regime de substituição, as quais são classificadas e classificáveis na posição da NCM ali indicada (1905.90.90), sujeitas à substituição tributária, portanto **devem ser excluídas dos demonstrativos do lançamento**”.

Pelo exposto, deve ser excluído os valores correspondentes (pizza) o que implica na redução do débito da infração 2 de R\$ 15.892,09 para R\$ 7.085,59 conforme reproduzido abaixo:

Infração 02		Valor Após Exclusão Das Pizzas			
		jan/20	83,35	jan/21	116,77
		fev/20	74,9	fev/21	75,55
		mar/20	142,74	mar/21	183,55
		abr/20	111,27	abr/21	122,88
		mai/20	148,51	mai/21	187,15
		jun/20	649,43	jun/21	108,59
jul/19	146,97	jul/20	501,18	jul/21	306
ago/19	140,33	ago/20	967,64	ago/21	149,32
set/19	72,18	set/20	601,5	set/21	151,59
out/19	89,72	out/20	226,45	out/21	141,66
nov/19	94,17	nov/20	966,15	nov/21	114,55
dez/19	129,18	dez/20	282,31	Total	7.085,59

Ressalto que no recurso interposto não foram questionados os demais produtos que foram objeto da autuação cujo crédito fiscal foi glosado por mercadorias que se enquadrarem no regime de substituição tributária.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, mantendo a decisão quanto os valores julgados da infração 1 (R\$ 3.175,89) e redução do débito da infração 2 de R\$ 15.892,09 para R\$ 7.085,59.

VOTO VENCEDOR

Peço vênia para divergir do ilustre Relator quanto ao enquadramento das pizzas recheadas e, consequentemente, no tocante ao PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

Ocorre que os produtos relacionados na autuação não podem ser confundidos com massas para pizza, objeto da jurisprudência citada no Voto contestado, os Acórdãos CJFs nºs 0331-12/23-VD e 0326-12/23-VD, tendo em vista que no demonstrativo anexado aos autos (fls. 27 a 60), são indicadas diversas pizzas com denominação PIZZA DI MARI FRIG FGO MED 140G, PIZZA MARIA MARIA CALABRESA KG e PIZZA MICHELANGELO LOMBINHO BROT KG, e outras com diversas denominações destes mesmos fabricantes, todas constando as NCMs 1901.2 e 1902.2.

Também não podemos esquecer que a segurança jurídica é de suma importância para embasar a atuação dos contribuintes, contadores e dos servidores que atuam na fiscalização de tributos,

motivo pelo qual trago excerto do Acórdão CJF nº 0172-11/22-VD, que realizou extensa pesquisa sobre o enquadramento das pizzas recheadas no regime de substituição tributária:

*“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 1.

Por sua vez, o item 11.28.1 do Anexo 1 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 1 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 hostia 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, ravioli 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 fiação 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 raviolis 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, raviolis), 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-supane-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.”

E este entendimento não é recente, já era prevalente nesta 2ª CJF, por unanimidade, desde o Acórdão CJF nº 0142-12/20-VD, conforme excerto abaixo:

“Do mesmo modo, verifica-se que assiste razão ao autuante quando menciona que o impugnante traz aos autos um recorte de nota fiscal eletrônica, fl. 92, referindo-se como se ela tivesse o produto PIZZA PRESU RET, com natureza da operação de venda de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, contudo, a análise do referido documento na sua integralidade permite constatar a existência de outra pizza, sendo que sua emissão somente ocorreu no exercício de 2019, portanto, diverso do exercício de 2016, conforme documento completo às fls. 177 a 181. Observa que o produto pizza recheada somente entrou para o regime de substituição tributária em 01/06/2018, alteração conferida à redação do Anexo 1 do RICMS/BA pelo Decreto nº 18.406, de 22/05/18, DOE de 23/05/18. Assim sendo, correta a exigência fiscal no tocante aos produtos pizza.”

Também foi este o entendimento nos Acórdãos CJFs nºs 0286-12/23-VD e 0209-12/24-VD, este último em que participei concordando quanto a este ponto com o Relator, e do qual o ilustre Relator deste julgamento foi o Presidente daquela Sessão de Julgamento.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **129712.0020/23-9**, lavrado contra **HIPERIDEAL EMPREENDIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 19.067,98**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiro(as): Marcelo Mattedi e Silva, Antonio Dijalma Lemos Barreto, João Vicente Costa Neto, Rafael Benjamin Tomé Arruty e Tábata Mineiro Bezerra.

VOTO VENCIDO - Conselheiro: Eduardo Ramos de Santana.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de junho de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE/RELATOR/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR

LEILA VON SÖHSTEN RAMALHO - REPR. DA PGE/PROFIS