



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10314.720635/2016-12  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-007.320 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** BIMBO DO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/09/2011 a 31/12/2011

DÉBITOS INFORMADOS EM DACON, MAS NÃO DECLARADOS EM DCTF. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CABIMENTO.

O DACON possui caráter meramente informativo, enquanto a DCTF possui caráter de confissão de dívida. Não tendo os débitos informados em DACON sido recolhidos ou compensados, nem tampouco declarados em DCTF, procedente o lançamento de ofício destas parcelas não confessadas.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/09/2011 a 31/12/2011

PÃO COMUM. DEFINIÇÃO. ALÍQUOTA ZERO. LEI 10.925/2004. POSIÇÃO 1905.9090 Ex 01.

“Pão comum” é o produto alimentício obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar.

ART. 100, III, CTN. INAPLICABILIDADE.

Os atos dotados de generalidade e abstração referenciados pela empresa não orientaram sua conduta especificamente quanto ao enquadramento de seus produtos no Ex 01 da posição 1905.9090, inexistindo no caso uma prática reiterada da administração suscetível à atrair a aplicação do art. 100, III, do CTN.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/09/2011 a 31/12/2011

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida e Renata da Silveira Bilhim. Ausente a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração para a exigência de recolhimento do PIS e da COFINS referente ao período de setembro a dezembro de 2011. Em conformidade com o Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte indevidamente considerou como produtos sujeitos à alíquota zero os pães por ela comercializados e apresentou a DCTF com valores inferiores aos indicados no DACON de todo período.

Os produtos comercializados pela empresa não considerados como sujeito à alíquota zero foram relacionados no Auto de Infração (e-fls. 1.276/1.277):

- Bisnaguinha 300G Carrefour (cód. Produto - 1001)
- Bisnaguinha Nutrellinhas (cód. Produto - 20373)
- Bisnaguinha Trad 260 G FZE (cód. Produto - 48353)
- Bisnaguinha Nutrellinhas 300G Clássica (cód. Produto - 224)
- Bisnaguinha Nutrellinhas 300G Nut (cód. Produto - 49155)
- Bisnaguinho 300G Pul (cód. Produto - 8304)
- P HB CG/1C 20P São Francisco (Cód. Produto - 5925)
- P HB CG/1C 30P São Francisco (Cód. Produto - 3047)
- P HB DP CG/2C 30P São Francisco (Cód. Produto - 8426)
- P HB EXCG/1C 30P São Francisco (Cód. Produto - 2985)
- P HB SG/1C 30P São Francisco (Cód. Produto - 2983)
- P HDOG 8P 400 G SFrancisco (Cód. Produto - 5946)
- Pãezinhos Leite 300G Big (Cód. Produto - 60909)
- Pão Hamb 260 G Pul (Cód. Produto - 7556)
- Pão Hamb GC/1C 30P 1800 G (Cód. Produto - 2835)
- Pão Hamb Corn Dusted (Cód. Produto - 40245)
- Pão Hamb Integral 60 P (Cód. Produto - 9936)
- Pão Hamburger 400G PVT (Cód. Produto - 20808)
- Pão Hot Dog 220G Pul (Cód. Produto - 3492)
- Pão Hot Dog 400G PVT (Cód. Produto - 20809)
- Pão Hamb CG/1C 20P (Cód. Produto - 5656)
- Bisnaguinha 300G Wall Mart (Cód. Produto - 1301)
- Bisnaguinha 300G Dia (Cód. Produto - 8417)

- P HB SG/1C 20P 1760 G São Francisco (Cód. Produto - 8772)
- P. HDOG 8P 360G SFrancisco (Cód. Produto - 20587)
- Pão Hot Dog 400 G PVT (Cód. Produto 20809)
- Pão Hot Dog Esp 12P 960 G (Cód. Produto - 46887)
- Pão Hamburg Corn Dusted (Cód. Produto - 49158)
- Pão Hamburg 200 G Nut (Cód. Produto - 60874)
- Pão Hamburg 480G PVT (Cód. Produto - 1333)
- Pão Hamburg 60P 3600 G (Cód. Produto - 1528)
- Pão Hamburg CG.480G PVT (Cód. Produto - 1741)
- Pão Hot Dog 400G PVT (Cód. Produto - 3660)
- Bisnaguito 300G PVT (Cód. Produto - 8350)
- Pão de hamburger Bimbo (Cód. Produto - 23291)

Indica a fiscalização que em 12/04/2010 a empresa formulou consulta no processo n.º 11610.002618/2010-22 para verificar se as mercadorias por ela comercializadas (biscnaga, hot dog, hambúrguer e pão francês pré cozido) poderiam ser enquadrados na NCM correspondente ao pão comum (NCM 1905.90.90 Ex 01), com alíquota zero de PIS e COFINS. Em resposta à Consulta foi proferida a Solução de Consulta n.º 77/2012, entendendo que somente podem ser admitidos como “pão comum” o “produto alimentício obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água sal e/ou açúcar”. (e-fl. 1.284). Uma vez que os produtos da empresa possuiriam outros componentes além daqueles que caracterizariam o pão comum, entendeu-se que seu enquadramento tarifário não poderia ser aquela pleiteado pelo sujeito passivo na consulta.

Inconformada, a empresa apresentou Impugnação Administrativa, julgada improcedente pelo acórdão da DRJ assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 30/09/2011 a 31/12/2011

ALÍQUOTA ZERO. PÃO COMUM.

A alíquota zero da Contribuição incidente sobre a receita bruta de venda no mercado interno do pão comum a que se refere o inciso XVI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, aplica-se somente ao pão obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar, tal qual definido na exposição de motivos à Medida Provisória nº 433, de 2008.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/09/2011 a 31/12/2011

ALÍQUOTA ZERO. PÃO COMUM.

A alíquota zero da Contribuição incidente sobre a receita bruta de venda no mercado interno do pão comum a que se refere o inciso XVI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, aplica-se somente ao pão obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar, tal qual definido na exposição de motivos à Medida Provisória nº 433, de 2008.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 30/09/2011 a 31/12/2011

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o PEDIDO de DILIGÊNCIA ou perícia.

#### SOLUÇÃO DE CONSULTA. EFEITOS

A solução de consulta formaliza o entendimento acerca da legislação tributária devendo ser observado pelo julgador, pois a ela está vinculada.

#### JULGAMENTO ADMINISTRATIVO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO.

É a atividade onde se examina a validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco, sem perscrutar da legalidade ou constitucionalidade dos fundamentos daqueles atos. O julgador administrativo deve observar as normas legais e regulamentares, bem como o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, expresso em atos tributários e aduaneiros

#### DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

#### ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 30/09/2011 a 31/12/2011

#### JUROS DE MORA. TAXA SELIC

É cabível, por expressa disposição legal, a exigência de juros de mora equivalentes a taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, não podendo a autoridade administrativa deixar de aplicá-la.

#### MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO

A multa de ofício é de aplicação obrigatória nos casos de exigência de tributos decorrentes de lançamento de ofício, não podendo ser dispensada por falta de previsão legal.

#### DCTF. DIVERGÊNCIA. DACON.

O Dacon não é instrumento hábil para constituir o crédito tributário. A DCTF é o meio de o contribuinte informar e confessar seus débitos na modalidade de lançamento por homologação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido (e-fls. 1.532/1.533)

Intimada da decisão em 01/12/2016 (e-fl. 1566), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 02/12/2016 (e-fls. 1594/1620) alegando em síntese:

(i) a impossibilidade de lançamento embasado em erros formais, sendo necessário o cancelamento da exigência fiscal correspondente à diferença entre o DACON e a DCTF;

(ii) a correta utilização da alíquota zero de PIS e COFINS pela Recorrente, em conformidade com laudos técnicos e a interpretação da NESH;

(iii) a aplicação do art. 100 do CTN, face a existência à época dos fatos geradores da Solução de Consulta nº 37/07, devendo ser afastadas as penalidades e juros moratórios.

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cabe ser conhecido, passando-se à sua análise a seguir.

### I – DIFERENÇA ENTRE OS VALORES DECLARADOS EM DCTF E NO DACON

Como relatado, além da diferença nas receitas consideradas como sujeitas à alíquota zero, a autuação foi lavrada considerando os valores informados pela empresa em seu DACON, vez que os valores relativos ao PIS e a COFINS foram informados a menor na DCTF de setembro/2011 a dezembro/2011.

Portanto, a fiscalização se respaldou nos próprios dados apresentados pela Recorrente em seus DACONS quanto aos valores de PIS/COFINS devidos. A planilha de composição da base de cálculo autuada às e-fls. 1.299/1.300 evidencia que os valores de COFINS e PIS a pagar declarados no DACON foram superiores àqueles declarados na DCTF:

- **Dados do DACON (e-fl. 1.299)**

Dados do Dacon e da DCTF							
	Dacon B.C.	Cofins débito	Pis débito	Cofins crédito	Pis crédito	Cofins a pagar	Pis a pagar
set	86.197.365,43	6.550.999,77	1.422.256,53	3.676.111,55	798.105,16	2.874.888,22	624.151,37
out	100.333.955,49	7.625.380,62	1.655.510,27	3.678.514,43	798.626,56	3.946.866,19	856.883,71
nov	99.363.595,61	7.551.633,27	1.639.499,33	3.579.799,97	777.195,63	3.971.833,30	862.303,70
dez	81.566.523,14	6.199.055,76	1.345.847,63	3.774.523,35	819.472,08	2.424.532,41	526.375,55

- **Dados da DCTF (e-fl. 1.300)**

DCTF/Cofins	DCTF/Pis
1.430.052,20	310.469,88
2.517.887,87	546.645,00
1.627.113,59	353.252,71
1.992.552,61	432.577,16

Em seu Recurso Voluntário, a empresa apenas sustenta a impossibilidade de lançamento embasado em erros formais, sendo necessário o cancelamento da exigência fiscal.

Contudo, ao contrário do que pretende a empresa, a fiscalização se respaldou nos próprios DACONS por ela elaborados no período para proceder com o lançamento das diferenças

de valores não declarados em DCTF, acrescidas dos valores correspondentes às receitas não sujeitas à alíquota zero (objeto do próximo tópico). Não se trata, portanto, de mero erro formal cometido pela empresa no preenchimento da DCTF.

Cumprе salientar que os pedidos de compensação anexados pela empresa aos autos não evidenciam com clareza que teria sido cometido um eventual erro no preenchimento da DCTF. A empresa não demonstra que aqueles pedidos de compensação eventualmente não tinham sido declarados na DCTF, não sendo possível confirmar se esses pedidos se referem aos débitos que, por suposto erro material, não teriam sido declarados na DCTF.

Por se tratar de uma informação validamente prestada pelo sujeito passivo, as informações prestadas no DACTON original relativas aos débitos, não regularmente quitados considerando as informações constantes da DCTF podem ser consideradas pela fiscalização como base para um lançamento de ofício, como ocorrido no presente caso.

Nesse sentido é o entendimento reiterado neste Conselho, que admite a validade do lançamento de ofício realizado como no presente caso, em razão da informação de débitos à menor na DCTF em relação ao DACTON. Vejamos alguns julgados a título de exemplo:

Assunto: Normas de Administração Tributária Período de apuração: 01/09/2011 a 30/09/2011, 01/12/2011 a 31/12/2011, 01/01/2012 a 30/08/2012, 01/11/2012 a 30/11/2012 PIS/PASEP E COFINS. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COM BASE EM INFORMAÇÕES PRESTADAS EM DACTON. LEGITIMIDADE. **Legítima a constituição do crédito tributário pelo lançamento da COFINS e do PIS/Pasep não declarados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, baseado em informações prestadas no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - DACTON, já que os valores declarados nesta são meramente informativos, não se revestindo, pois, em instrumento de confissão de dívida, como ocorre na DCTF.** (...) Recurso ao qual se nega provimento. (Número do Processo 11516.720658/2014-51 Data da Sessão 09/12/2015 Relator Francisco Jose Barroso Rios Nº Acórdão 3301-002.716 - grifei)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005 **COFINS. DCTF E DACTON. DIVERGÊNCIAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PROCEDÊNCIA.** Sendo o lançamento realizado pela autoridade fiscalizadora, ato administrativo plenamente vinculado e obrigatório, ex vi do art. 142, do Código Tributário Nacional – CTN, e tendo esta autoridade o poder-dever de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias previstas em lei, não podendo se imiscuir de exigir a sua observância e punir o seu descumprimento, não há que se falar na desnecessidade “de se proceder ao lançamento de um crédito tributário que já estava constituído por atividade da própria Recorrente.”. **Em que pese a COFINS ser tributo sujeito a lançamento por homologação, uma vez inobservada a atitude esperada do sujeito passivo, ou seja, insuficientes ou contraditórias as informações prestadas pelo contribuinte de forma a afetar a apuração e o recolhimento do tributo correlato, cabe à Fazenda Pública apurar e lançar o quantum devido.** Regular o lançamento. (...) (Processo 10166.720616/2010-41 Data da Sessão 24/05/2012 Relator Bruno Mauricio Macedo Curi Nº Acórdão 3802-001.017 - grifei)

Assim, cabe ser negado provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

## II – DA ALÍQUOTA ZERO DOS PÃES COMERCIALIZADOS PELA EMPRESA E DA APLICAÇÃO DO ART. 100, DO CTN

No mérito, sustenta a Recorrente que estaria correto o emprego da alíquota zero de PIS e COFINS para seus produtos, em conformidade com laudos técnicos e a interpretação da NESH.

A lide posta sob análise no presente processo se refere a identificar se as mercadorias produzidas pela empresa, relacionadas no relatório deste voto, podem ser identificadas como pão comum para a utilização da alíquota zero do art. 1º, XVI, da Lei n.º 10.925/2004, incluído pela Medida Provisória n.º 433/2008, convertida em lei pela Lei n.º 11.787/2008:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: (Vigência) (Vide Decreto n.º 5.630, de 2005)

XVI - pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e pão comum classificados, respectivamente, nos códigos 1901.20.00 Ex 01 e 1905.90.90 Ex 01 da Tipi. (Incluído pela Medida Provisória n.º 433, de 2008, convertida pela Lei n.º 11787, de 2008)

A leitura do dispositivo evidencia que, ao contrário do que pretende a Recorrente, a interpretação da NESH não é suficiente para amparar o seu direito, vez que o que a empresa pretende é que seus produtos sejam enquadrados no Ex 01 da posição da NCM 1905.90.90 trazido na TIPI.

Com efeito, a posição 1905.90.90 se refere de forma geral às “*Preparações à base de cereais, farinhas, amidos, féculas ou de leite; produtos de pasteleria - Produtos de padaria, pasteleria 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 - Outros – Outros*” Somente a posição ex 01 se refere ao pão comum.

A fiscalização se respalda na solução de consulta emitida em face do próprio sujeito passivo (Solução de Consulta n.º 77/2012), cuja principal motivação foi o conceito de pão comum trazido na própria Exposição de Motivos da mencionada Medida Provisória n.º 433/2008, que expressa:

2.A proposta objetiva reduzir o impacto no preço do pão comum dos aumentos de custos relativos a insumos e transporte. Entende-se por "pão comum" o produto alimentício, obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar. Com esta medida garante-se que não faltará o pão de trigo na mesa do brasileiro, item indispensável a sua dieta. (EMI N.º 00074/2008 - MF/MT - grifei)

A referida solução de consulta foi ementada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

ALÍQUOTA ZERO. PÃO COMUM. A alíquota zero da Contribuição incidente sobre a receita bruta de venda no mercado interno do pão comum a que se refere o inciso XVI do art. 1º da Lei n.º 10.925, de 2004, aplica-se somente ao pão obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar, tal qual definido na exposição de motivos à Medida Provisória n.º 433, de 2008. Dispositivos Legais: Lei n.º 10.925, de 2004, art. 1º, inciso XVI; Exposição de Motivos à MP n.º 433, de 2008 (EMI n.º 00074/2008- MF/MT).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

ALÍQUOTA ZERO. PÃO COMUM. A alíquota zero da Contribuição incidente sobre a receita bruta de venda no mercado interno do pão comum a que se refere o inciso XVI do art. 1º da Lei n.º 10.925, de 2004, aplica-se somente ao pão obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar, tal qual definido na exposição de motivos à Medida Provisória n.º 433, de 2008. Dispositivos Legais: Lei n.º 10.925, de 2004, art. 1º, inciso XVI; Exposição de Motivos à MP n.º 433, de 2008 (EMI n.º 00074/2008- MF/MT).

Por sua vez, a Recorrente se respalda na Solução de Consulta n.º 37/2007, que identificaria os pães hot dog e hambúrguer como pães comuns. A empresa ainda anexa aos autos laudos de composição dos produtos por ela comercializados.

Esses documentos, contudo, confirmam que os produtos comercializados pela empresa possuem em sua composição outros produtos além daqueles identificados pela MP 433/2008 para ser qualificado como pão comum, assim entendido “*o produto alimentício, obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar*”. (grifei)

Por exemplo, o Parecer Técnico das e-fls. 863/874 traz a lista de ingredientes do pão tipo hot dog da marca Plus Vita, evidenciando a existência de distintos competentes além da farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar (e-fl. 865):

## 2. VISITA TÉCNICA À LINHA DE FABRICAÇÃO DO PRODUTO

Durante a visita técnica foram conferidos os ingredientes que fazem parte da formulação, estando esses, de acordo com os ingredientes que são comunicados na embalagem final do produto, pão tipo hot dog, marca Plus Vita. A lista dos ingredientes utilizados na formulação do produto está descrita a seguir:

**Lista de ingredientes: farinha de trigo fortificada com ferro e ácido fólico, açúcar, gordura vegetal, sal, emulsificantes estearoil-2-lactil lactato de sódio, ésteres de ácido diacetil tartárico e mono e diglicerídeos, conservador propionato de cálcio.**

É o que igualmente ocorre quanto aos demais produtos cujos laudos foram anexados aos autos.

Cumpra frisar que se mostra plenamente cabível considerar a exposição de motivos para verificar o conceito de “*pão comum*” e a extensão da alíquota zero do PIS e da COFINS prevista pelo legislador. Ainda que o conceito de “*pão comum*” não esteja expressamente indicada no texto normativo, ele poderá ser depreendendo de outros textos admitidos pela legislação como de cunho informativo legislativo (textos jurídicos que compõem o processo legislativo), como a exposição de motivos.

Em conformidade com o Decreto n.º 4.176/2002, que regulamenta a Lei Complementar n.º 95/1998 quanto à elaboração, redação, alteração e consolidação das leis, a exposição de motivo é identificada dentro do processo legislativo como requisito para o encaminhamento de projeto de atos normativos (abrangendo tanto leis como decretos), para justificar, fundamentar e explicitar as razões para sua aprovação:

Art. 37. As propostas de projetos de ato normativo serão encaminhadas à Casa Civil por meio eletrônico, com observância do disposto no Anexo I, mediante exposição de motivos do titular do órgão proponente, à qual se anexarão:

I - as notas explicativas e justificativas da proposição, em consonância com o Anexo II;

II - o projeto do ato normativo; e

III - o parecer conclusivo sobre a constitucionalidade, a legalidade e a regularidade formal do ato normativo proposto, elaborado pela Consultoria Jurídica ou pelo órgão de assessoramento jurídico do proponente.

§ 1º A exposição de motivos e o parecer jurídico conclusivo serão assinados eletronicamente.

§ 2º A proposta que tratar de assunto relacionado a dois ou mais órgãos será elaborada conjuntamente.

§ 3º Na hipótese do § 2º e sem prejuízo do disposto no **caput**, os titulares dos órgãos envolvidos assinarão a exposição de motivos, à qual se anexarão os pareceres conclusivos das Consultorias Jurídicas e dos órgãos de assessoramento jurídico de todos os proponentes.

§ 4º As Consultorias Jurídicas dos Ministérios manterão permanente interlocução com a Consultoria-Geral da União na elaboração de projetos de atos normativos, inclusive enviando-lhe cópia dos projetos encaminhados à Casa Civil.

#### **Exposições de Motivos**

##### **Art. 38. A exposição de motivos deverá:**

**I - justificar e fundamentar a edição do ato normativo, de tal forma que possibilite a sua utilização como defesa prévia em eventual argüição de inconstitucionalidade;**

**II - explicitar a razão de o ato proposto ser o melhor instrumento normativo para disciplinar a matéria;**

III - apontar as normas que serão afetadas ou revogadas pela proposição;

IV - indicar a existência de prévia dotação orçamentária, quando a proposta demandar despesas; e

**V - demonstrar, objetivamente, a relevância e a urgência no caso de projeto de medida provisória.”** (grifei)

Desta forma, a finalidade pretendida pelo legislador e os conceitos que o orientaram poderão ser depreendidos da exposição de motivos, eis que exigida legalmente dentro do processo legislativo.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Nesse sentido já me manifestei na seara acadêmica ao tratar das normas tributárias indutoras em DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo ; PASCALI, Anita de . Poder Judiciário e o controle das normas tributárias indutoras. In: LOBATO,

E foi exatamente com fulcro nesse conceito da exposição de motivos da MP 433/2008 que essa mesma lide já foi julgada por esta turma, em composição anterior, confirmando o entendimento trazido pela fiscalização no Auto de Infração. É o que se depreende do Acórdão n.º 3402-003.824, de 20/02/2017, de relatoria do então Conselheiro Antônio Carlos Atulim. Após trazer o fundamento da decisão recorrida naquela oportunidade, respaldada exatamente na exposição de motivos da MP 433/2008, entendeu-se naquele acórdão que a solução de consulta n.º 37/2007 não tratou especificamente do ex 01 da posição 1905.90.90:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS Ano-calendário: 2009 (...) PÃO COMUM. DEFINIÇÃO. **“Pão comum” é o produto alimentício obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar.** Recurso voluntário negado. (...)

Contra esses fundamentos a defesa apenas invocou as Soluções de Consulta n.º 37/2007, 36/2007, 31/2007, nas quais a Receita Federal teria considerado que os pães "bisnaguinha", "hot dog" e "pão de hambúrguer" seriam pães comuns.

Embora as ementas dessas soluções de consulta realmente façam menção ao fato desses pães serem comuns, os textos das ementas transcritos pela defesa em seu recurso deixam claro que **as menções foram feitas para o fim de enquadrar os produtos no código 1905.9090 e não no Ex 01 do referido código. Nenhuma das consultas citadas enquadraram esses pães no Ex 01 do código 1905.9090.**

A posição 1905 da TIPI encontra-se desdobrada da seguinte forma:

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.	
1905.10.00	- Pão denominado <i>knäckebröt</i>	0
1905.20	- Pão de especiarias	
1905.20.10	Panetone	0
1905.20.90	Outros	0
1905.3	- Bolachas e biscoitos, adicionados de edulcorante; <i>waffles</i> e <i>wafers</i> :	
1905.31.00	-- Bolachas e biscoitos, adicionados de edulcorante	0
1905.32.00	-- <i>Waffles</i> e <i>wafers</i>	0
1905.40.00	- Torradas, pão torrado e produtos semelhantes torrados	0
1905.90	- Outros	
1905.90.10	Pão de forma	0
1905.90.20	Bolachas	0
1905.90.90	Outros	0
	Ex 01 – Pão do tipo comum	0

As soluções de consulta enquadraram os pães bisnaguinha, hot dog e de hambúrguer no código 1905.9090 "outros" (outros pães que não sejam pães de forma) e não no Ex 01, que é destinado especificamente ao pão do tipo comum (o pão francês), que foi o único beneficiado pela alíquota zero

(Número do Processo 15586.720960/2013-56 Data da Sessão 20/02/2017 Relator Antonio Carlos Atulim N.º Acórdão 3402-003.824 - grifei)

Com efeito, a ementa da Solução de Consulta 37/2007 trazida pela Recorrente na sua defesa em nada se refere à inserção dos valores no Ex 01 da posição 1905.90.90 da TIPI, se referindo tão somente a posição geral da NCM:

“ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

EMENTA: CÓDIGO TIPI – 1905.90.90. Pão Comum, dos tipos Hot dog e Hamburger, fabricado por Ind. e Com. de Panificação Golden Vital Ltda, à base de Farinha de trigo, Açúcar, Fermento biológico, Gordura, Sal, Glúten, Propionato de Cálcio, Zénia MB.

Valter de Souza; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares. (Org.). Poder Judiciário e o controle das normas tributárias indutoras. 1ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017, v. 1, p. 49-67.

Lamemul K-200, gelo e água, marca registrada pães para “Hot dog e Hamburger”. CÓDIGO TIPI – 1905.90.90. Pão Comum tipo Bisnaguinha (Bis), fabricado por Ind. E Com. de Panificação Golden Vital Ltda, à base de Farinha de trigo, Açúcar, Fermento, Gordura, Sal, Gema de ovo, Soro de leite e, Glúten, Lamemul K-200, Propionato de Cálcio, Zéia, gelo e água, marca registrada “Bisnaguinha(Bis)”. (e-fl. 1.707)

E nem poderia, vez que o Ex 01 da referida posição sequer existia à época da prolação da Solução de Consulta n.º 37/2007. Com efeito, conforme histórico bem traçado pela Solução de Consulta COSIT n.º 98.172/2019, a posição 1905.90.90 Ex 01 somente foi inserida na TIPI por meio do Decreto n.º 6.465/2008, publicado na mesma época da MP 433/2008 exatamente para viabilizar a alíquota zero de determinados produtos especificados naquela MP:

Assunto: Classificação de Mercadorias Código NCM: 1905.90.90, **sem enquadramento no Ex 01 da TIPI** Mercadoria: Pão tipo hot dog, vitaminado, constituído de farinha de trigo enriquecida com ferro e ácido fólico, açúcar, gordura vegetal, fermento biológico, glúten, sal, emulsificantes, melhorador de farinha, conservante, vitaminas, ferro e zinco, acondicionado em embalagens de plástico com peso líquido total de 400 g. Dispositivos Legais: RGI/SH 1, RGI/SH 6 e RGC 1 da NCM, constante da TEC, aprovada pela Resolução Camex n.º 125, de 2016, e da TIPI, aprovada pelo Decreto n.º 8.950, de 2016, e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto n.º 435, de 1992 e atualizadas pela IN RFB n.º 1.788, de 2018.

(...)

13 Percebe-se que a dúvida da consulente reside em saber onde enquadrar os produtos que menciona, mais notadamente em saber se estes pertencem ao Ex 01 do código 1905.90.90. Para tanto, e tendo em vista o relatado acima, torna-se relevante verificar o conteúdo das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), com texto consolidado pela IN RFB n.º 807, de 2008, relativas à posição 19.05. Sua letra A, item n.º 1, informa que nessa posição encontram-se compreendidos “o pão comum que, freqüentemente, contém apenas farinhas de cereais, fermento e sal”

14 Já a Exposição de Motivos EMI N.º 00074/2008 – MF/MT, de 16 de maio de 2008, que acompanhou a Medida Provisória (MP) n.º 433, de 27 de maio de 2008, foi mais taxativa ao definir o conceito de “pão comum”. A MP n.º 433, de 2008, foi, posteriormente, convertida na Lei n.º 11.787, de 25 de setembro de 2008, a qual alterou a Lei n.º 10.925, de 2004, acrescentando-lhe o inciso XVI a seu art. 1.º (o dispositivo analisado nesta consulta). **A citada exposição de motivos, em seu parágrafo 2.º, diz que “...Entende-se por “pão comum” o produto alimentício, obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar.”...**

15 Essa definição, constante da Exposição de Motivos à MP n.º 433, de 2008, é absolutamente fundamental à análise. O Decreto n.º 6.006, de 28 de dezembro de 2006, que aprovou a TIPI vigente à época da edição da MP n.º 433, de 2008, **foi alterado pelo Decreto n.º 6.465, de 27 de maio de 2008, o qual, por sua vez, foi o responsável pela criação do EX 01 do código de classificação NCM 1905.90.90. Essa alteração da TIPI se deu, justamente, para viabilizar a incidência da alíquota zero para o “pão comum” (instituída originalmente pela MP 433, de mesma data do Decreto n.º 6.454, de 2008) que a partir desse momento teve sua classificação pinçada da NCM 1905.90.90 para o EX 01 dessa posição, sobre o qual passou a incidir a alíquota zero prevista no inciso XVI da Lei n.º 10.925, de 2004, acrescentada a ela, conforme já exposto, pela MP n.º 433, de 2008, posteriormente convertida na Lei n.º 11.787, de 2008.**

16 Desta forma, considerando que o EX 01 foi criado para possibilitar a concessão do benefício fiscal para o “pão comum”, a qualificação do produto alimentício como tal, presente na Exposição de Motivos da MP n.º 433, de 2008, se torna de total relevância;

afinal foi para isso que o destaque “EX” foi instituído e, portanto, deve ser considerado nos estritos termos da legislação que ensejou a sua criação. (grifei)

Assim, correto o enquadramento tarifário adotado pela fiscalização, em conformidade com o conceito trazido na exposição de motivos da Medida Provisória que estabeleceu a alíquota zero do PIS e da COFINS.

Acresce-se que a conduta do contribuinte não foi orientada pela referida solução de consulta n.º 37/2007 para o enquadramento na posição 1905.90.90 Ex 01, para a qual é assegurada a alíquota zero do PIS e da COFINS na forma da lei. Com isso, descabida a pretensão de invocar o art. 100 do CTN, vez que a solução de consulta mencionada pela Recorrente sequer respalda a sua pretensão (enquadrar suas mercadorias na posição 1905.90.90 Ex 01).

Neste aspecto, cumpre esclarecer que o art. 100 do CTN é passível de ser aplicado quanto aos atos dotados de generalidade e abstração, para orientar as condutas não apenas de um sujeito individual, mas de toda a coletividade de contribuintes.<sup>2</sup> Contudo, no presente caso, o ato referenciado pela empresa não orientou sua conduta especificamente quanto ao enquadramento no Ex 01 da posição 1905.90.90.

Com isso, cabe ser negado provimento ao Recurso Voluntário da empresa nesses pontos.

### III – CONCLUSÃO

Diante todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne

---

<sup>2</sup> TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Interpretação da lei tributária: lei interpretativa, observância de normas complementares e mudança de critério jurídico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 176, p. 81, mai. 2010.