ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10865.003390/2008-19

CÓPIA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	10865.003390/2008-19
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3302-002.000 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	19 de março de 2013
Matéria	IPI
Recorrente	NESTLE BRASIL LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. Com fundamento nas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, os cereais em barra com chocolate classificam-se na posição TIPI 1806.32.20; o cereal coberto com chocolate branco pertence à posição 1704.90.20 da mesma Tabela e o produto denominado "Chokito Branco" classifica-se na posição 1806.32.20.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. Com fundamento nas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, os cereais em barra classificam-se na posição TIPI 1904.20.00.

MULTA DE OFÍCIO. INCONSTITUCIONALIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO. É mansa e pacífica a jurisprudência firmada neste Conselho no sentido de que é defeso a este colegiado administrativo de julgamento pronunciar-se sobre inconstitucionalidade de leis (aplicação da Súmula CARF nº 02).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para considerar improcedente a classificação fiscal do produto "cereal em barra", sem chocolate, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os conselheiros José Antonio Francisco e Maria da Conceição Arnaldo Jacó (relatora), que negavam provimento ao recurso voluntário. Designado o conselheiro Alexandre Gomes para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ - Relator.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE GOMES - Redator Designado.

CÓPIA

EDITADO EM: 12/11/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes e Jonathan Barros Vita.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em 12/05/2011, em face do Acórdão 14-32.900 da 8ª Turma da DRJ/RPO proferido em sessão de 15 de março de 2011, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, segundo a ementa e dispositivo a seguir transcritos:

> *Assunto : Classificação de Mercadorias*
>
> *Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004*
>
> *FALTA DE LANÇAMENTO. ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL .*
>
> *Neste processo foram apreciadas as classificações fiscais relativas a quatro grupos de produtos industrializados e comercializado, pela impugnante , assim denominados:" cereais em barra – Neston"' ; "cereais em barra com chocolate - Neston ", "Galak Ball"e "Chokito Branco". Com fundamento nas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado , seu enquadramentos na TIPI vigente à época dos fatos deve ser nos respectivos códigos : 1704.90 90, 1806. 32.20 , 1704.90.20 e 1806.32.20, respectivamente .*
>
> *IPI . MULTAS .CONFISCO.*
>
> *A falta de recolhimento do IPI é fato punível com a multa de ofício capitulada no enquadramento legal, sendo que não se confunde a penalidade imposta para coibir ou punir infrações à legislação tributária com a utilização do tributo com efeito de confisco .*
>
> *INCONSTITUCIONALIDADE .*
>
> *A autoridade administrativa é incompetente para se manifestar acerca de suscitada inconstitucionalidade das leis ou dos atos normativos regularmente editados .*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA . REQUISITOS .

Considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no art . 16 , I V . do Decreto n º 70.235/72 .

APRESENTAÇÃO DE PROVA FOR A DE PRAZO .

Sob Pena de preclusão temporal, o momento processual para o oferecimento da impugnação, ou da manifestação de inconformidade , é o marco para apresentação de prova se alegações com o condão de modificar, impedir ou extinguir a pretensão fiscal, consideradas as exceções previstas no estatuto processual tributário .

Para melhor entendimento da questão, adota-se o relatório do acórdão ora recorrido:

"Contra o contribuinte em epígrafe foi lavrado o Auto de Infração de fls. 03/25. para exigir R$ 5.513.341.10 referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).juros de mora calculados até 29/08/2008 e multa proporcional ao valor do imposto (75%), por ter o estabelecimento promovido saídas de produtos tributados, com falta/insuficiência de lançamento do imposto, face a erro de classificação fiscal e conseqüente erro de alíquota.

Segundo a Descrição dos Fatos de fls. 05/06 e o Relatório Fiscal de fls.38/60 o contribuinte praticava incorretamente as seguintes classificações fiscais:

1. *Cereais em barra - (Neston Banana. Neston Morango. Neston Coco Tostado. Neston Light Damasco. Pêssego e Maça. Neston Light Frutas Silvestres) – TIPI utilizada: 1904.20.00. por considerar tais produtos como* **"***Preparações alimentícias obtidas a partir de flocos de cereais não torrados ou de misturas de flocos de cereais torrados ou expandidos***",** *quando deveria classificar na posição TIPI: 1704.90.90 - Outros produtos de confeitaria, sem cacau (incluído o chocolate branco) - com fundamento no Sistema Harmonizado (SH). na RGI n° 1 (Texto da Posição 1704***) .** *na RGI n° 6 (Texto da Subposição 1704.90) e na RGC-1 (Texto do Item 1704.90.90). com os devidos esclarecimentos fornecidos pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NLSH). bem como por existirem soluções dc consulta nesse sentido para produtos similares, tais como a Solução de Divergência CO ANA n° 01/2001 e a Decisão SRRF/10ª RF7 DIANA N° 52/2000.*

2. *Neston Light Frutas Silvestres Com Chocolate - TIPI utilizada:1904.20.00, por considerar tais produtos como "Preparações alimentícias obtidas a partir de flocos de cereais não torrados ou de misturas de flocos de cereais torrados ou expandidos". quando deveria classificar na posição TIPI: 1806.32.20 -* "Outras preparações alimentícias, não recheadas, contendo **cacau" -** *com fundamento no*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Sistema Harmonizado (SH), nas RGI n° 1 (Nota 1 "a" do Capítulo 17; Nota 2 do Cap. 18, e Texto da Posição 1806**).** na RGI n° 6 (Texto da Subposiçâo 1806**.**32) e na RGC-1 (Texto do Item 1806.32**.**20). com os devidos esclarecimentos fornecidos pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH). Bem como a fiscalização constatou haver a Decisão SRRF/10ªRF/DIANA n° 73. de 08 de agosto de 2000, que trata da classificação fiscal de produtos similares aos que se encontram sob análise neste item.*

3. *Galak Ball - Cereal coberto com chocolate branco - TIPI utilizada: 1704.90.10* - "Chocolate branco" - *quando deveria ter classificado na posição TIPI:1704.90.20* - "Bombons, caramelos, confeitos e pastilhas (Produtos de confeitaria, sem cacau - incluído o chocolate branco)", *pois, como o produto seria obtido a partir de pequenas bolas de cereal de milho com cobertura açucarada, que recebem cobertura de chocolate branco, este seria um confeito, conforme o Dicionário Houaiss e como a própria fiscalizada reconhece na página que mantém da Internet. O produto em questão que se caracteriza como um confeito deve ser classificado no código TIPI 1704.90.20, com fundamento no Sistema Harmonizado (SH). nas RGI n° 1 (Texto da Posição 1704**).** na RGI n° 6 (Texto da Subposiçâo 1704**.**90) e na RGC-1 (Texto do Item 1704.90**.**20), com os devidos esclarecimentos fornecidos pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH).*

4. *Chokito Branco - Bombom recheado coberto com flocos c chocolate branco aromatizado artificialmente - TIPI utilizada: 1704.90.10* - "Chocolate branco" *quando deveria ter classificado na posição TIPI: 1806.32.20* "Outras preparações alimentícias, não recheadas, contendo cacau" - *porque, conforme consta na composição do produto às fis. 56/57, pelo comando da Nota 1. letra "a", do Capítulo 17 e da Nota 2 do Capítulo 18. os produtos de confeitaria contendo cacau, em qualquer proporção, estão compreendidos na posição 1806. O produto em questão deve ser classificado no código TIPI 1806.32.20, com fundamento no Sistema Harmonizado (SH), nas RGI n° 1 (Texto da Posição 1806**).** na RGI n° 6 (Texto da Subposição 1806**.**32**)** e na RGC-1 (Texto do Item 1806.32.20**).** com os devidos esclarecimentos fornecidos pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH)*

Cientificada do auto de infração, o sujeito passivo apresentou a impugnação de fis. 65/73, acompanhada dos documentos de fis. 74/124. alegando, em síntese,que:

1. *A autuação deverá ser julgada improcedente, que não é correta a classificação fiscal pretendida pela Receita Federal para os produtos industrializados e comercializados pela ora impugnante, sem conformidade com as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado.*

2. *Para o grupo de produtos "cereais em barra* a fiscalização apontou erroneamente a posição 1704.90.90. Não aplicou adequadamente as disposições das NESH/SH. Não há como*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

capitular tais produtos, qualquer de suas apresentações, como "produtos de confeitaria". Observada a Nota Explicativa do Capítulo 17. em suas considerações gerais, constata-se que dentre os vários produtos classificados no referido Capítulo, evidentemente não se incluem "cereais em barra". Estes devem ser enquadrados no Capítulo 19. Neste é que estão abrangidos produtos que. em geral, têm caráter de preparações alimentícias obtidas diretamente dos cereais do Capítulo 10. dos produtos do Capítulo 11 ou a partir das farinhas, sêmolas ou pós alimentícios de origem vegetal e outros Capítulos (farinhas, grumos e sêmolas de cereais, amidos, féculas, farinhas, sêmolas e pós de frutas ou de produtos hortícolas, ou. ainda, a partir de produtos das posições 04.01 a 04.04. Inclui também produtos de pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos.

3. *Na posição 1904.20 estão as "Preparações alimentícias obtidas a partir de flocos de cereais não torrados ou de misturas de flocos de cereais não torrados com flocos de cereais torrados ou expandidos".E necessário dizer que os "cereais em barra" (morango, coco e banana) são obtidos de matérias-primas selecionadas c liberadas analiticamente, contando em seu preparo com os seguintes ingredientes : mix de aveia, flocos de cevada, flocos de trigo, cereal de base láctea, frutas, aromas, gorduras, açúcar, corante, lecitina de soja e sal refinado. É importante esclarecer que 48% desses produtos industrializados são formados pelas matérias-primas de base cereal (aveia, cevada, flocos de trigo e cereal de base Láctea), e o restante com os demais ingredientes, considerados coadjuvantes tecnológicos (gordura vegetal hidrogenada, oleína de palma, xarope de glicose, lecitina, corantes e aromatizantes).*

4. *A posição 1704.90.90* - "Produtos de Confeitaria - Outros", *apontada pela fiscalização para enquadrar esses produtos, revela-se totalmente inadequada, que efetivamente "cereais em barra" não se constituem em produtos de confeitaria. O Cap 17 se destina a '"Açúcares e Produtos de Confeitaria" Por outro lado. é assim a Regra 3 "a". I. parte, das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH):*

"REGRA 3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 "b " ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte: a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. "

Nessas condições, os "cereais em barra" encontram classificação específica na posição 1904.20.00. e. simplesmente carece de base legal a pretensão fazendária em cobrar IPI em relação a tais produtos, inclusive em exigir multas.

5. Em abono a tudo que foi dito. some-se que a ora impugnante submeteu seus "'cereais em barra" à consideração do

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Instituto de Tecnologia dos Alimentos, da Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Governo do estado de São Paulo. Então obteve o Laudo CIAL n° 080/2005. cuja conclusão confirma o acerto em se adotar a posição 1904.20.20 para enquadrar "cereais em barra".

6. *Quanto aos produtos agrupados como "'cereais em barra com chocolate" (Neston Ligth Frutas Silvestres com Chocolate), salta aos olhos que a fiscalização aplicou incorretamente as NESH/SH para apontar a classificação na posição 1806.32.20 ao invés da posição 1904.20.00. que sem dúvida é a mais adequada.*

De acordo com a Nota 3 do Cap. 19. a posição 1904 somente não abrange as preparações contendo mais de 6%. em peso de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada. Ora. os "cereais em barra com chocolate" não se destinam a confeitaria e tampouco têm mais de 6%. em peso, de cacau. Assim, a adição mínima de cacau ao produto não o torna suscetível à classificação no Cap. 18. na medida em que não subverte a natureza do produto original, aplicando-se também neste caso a Regra 3 "a", I.parte, da RGI/SH.

7. *Quanto ao produto "Galak Ball." e "Chokito Branco" (cereais cobertos com chocolate branco), classificado pela impugnante na posição 1704.90.10 (Produtos de Confeitaria - sem cacau - chocolate branco), e que a fiscalização da Receita Federal deslocou para a posição 1704.90.20. A fiscalização entendeu que se tratava de um "confeito", e entendeu-se que "confeito" diria respeito a produtos de confeitaria obtidos a partir de pequenos núcleos (sementes, passas, amendoim, etc.) que recebem cobertura de açúcar (ou preparação contendo açúcar), ou de chocolate, geléia, etc.*

Tal assertiva é absolutamente inadmissível, na medida em que tal produto foi classificado pela impugnante na posição 1704.90.10 justamente porque é obtido a partir de pequenas bolas de cercal de milho com cobertura açucarada, ***que recebem cobertura de chocolate branco,*** *o que afasta, por razões óbvias a possibilidade de classificação na posição 1704.90.20. (Grifos da impugnante).*

Pelo conceito de "cobrir" do "Novo Aurélio", um produto não poderia ter duas coberturas, mas apenas uma, que "ocultará" o cercal, e assim, ou o produto é coberto por açúcar - posição 1704.90.20 - ou por chocolate branco, que é o caso.

Se a cobertura do produto é de chocolate branco, pela aplicação da RGI 6 a posição correta seria a adotada pela impugnante, pois, caso contrário, restaria que todo e qualquer produto contendo chocolate branco e algum tipo de cereal seria classificado na posição 1704.90.20. impossibilitando a aplicação da posição 1704.90.10.

8) Protesta contra a ilegalidade da multa aplicada, pois o art. 80-1 da Lei n° 4.502. de 1964. com a redação dada pela Lei n° 9.430, de 1996. só se aplicaria aos casos em que o contribuinte deixa, pura e simplesmente, de lançar e recolher o tributo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/11/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTINHO, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

devido, o que não se subsume ao presente caso. uma vez. que a impugnante efetivamente lançou o IP1 devido,embora tenha se equivocado com a alíquota aplicável. Como a contribuinte efetivamente recolheu o tributo, à luz. do art. 112 do CTN e da jurisprudência e doutrina citadas, descaberia qualquer agregado a título de multa, ou quando muito, este deveria ser reduzido para 20%, sob pena de malferimento do art. 150. IV da Constituição Federal.

Encerrou requerendo a juntada de novos documentos e declarações, bem como a produção de prova pericial técnica, para que seja determinada a correta classificação fiscal."

A Autoridade julgadora de 1ª instância assim fundamentou o seu voto para decidir:

"Preliminarmente indefere-se o pedido de perícia e/ou diligências, sem apresentação de quesitos e sem a indicação do perito, tanto por deixar de cumprir os requisitos determinados no art. 16 do Decreto n° 70.235/72, como por ser desnecessária, na medida que o mérito da lide limita-se à interpretação e aplicação da legislação que trata da classificação dos produtos na TIPI.

'Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV - as diligencias, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como. no caso de perícia, o nome. o endereço e a qualificação profissional de seu perito: (Redação dada pelo art. 1º da Lei n.° 8.748/199).

§ /º. Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Acrescido pelo art. l.° da Lei n.°8.748/1993) (...)'

Tampouco merece prosperar o genérico requerimento de apresentação de novos documentos e declarações. Discorre o Decreto n° 70.235 (PAF). de 1972. art. 16. acerca dos requisitos da impugnação:

'Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

Ill - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir:

(...)

§4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

b) refira-se a fato ou a direito superveniente:

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.(Acrescido pelo art. 67 da Lei n." 9.532/1997)

§ 5º. A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora.mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Acrescido pelo art. 67 da Lei n. ° 9.532/1997)'.

Não consta dos autos nenhuma das exceções acima elencadas. Ademais, não obstante o que já foi dito. cumpre ressaltar, e ainda acrescentar que. em conformidade com o disposto no art. 18 do Decreto n° 70.235/72 (PAF). A autoridade julgadora pode e deve rejeitar o pedido de perícia quando já estejam nos autos todos os elementos necessários ao julgamento da lide. É também o caso. **Proponho que sejam rejeitados os requerimentos de posterior produção de provas e o de perícia.**

Mérito

Quanto ao mérito, vale lembrar que o enquadramento de produtos na TIPI. baseada no Sistema Harmonizado (TEC/NCM/SH). obedece a regras específicas de classificação. São seis Regras Gerais de Interpretação (RGI) e uma Regra Geral Complementar (RGC), Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição. bem como. utilizam-se subsidiariamente as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH). de forma que a cada mercadoria sempre corresponderá um único código correto para enquadramento na tabela de classificação, correspondendo a um indicativo da posição, subposição de 1º nível, subposição de 2º nível, item e subitem (08 dígitos).

Nessa matéria, é fundamental atentar que, no âmbito do Sistema Harmonizado, a correta classificação fiscal de qualquer mercadoria no nível da subposição apropriada só pode ser alcançada depois de haver sido previamente, e devidamente, identificada a respectiva posição de enquadramento.

Nas regras interpretativas se estabelece um procedimento de classificação de acordo com a hierarquia da mercadoria dentro do SH, a fim de que **uma mercadoria sempre se classifique primeiro em sua Posição** (indicada pelos quatro primeiros dígitos), a seguir, **na Subposição de 1º nível** (indicada por um travessão antes dos cinco dígitos), e somente depois, na **Subposição de 2º nível** (indicada por dois travessões antes dos seis dígitos). O **item** (sétimo digito do código) e **o subitem** (oitavo dígito do código) identificam acréscimos regionais à estrutura do código SH (este vai até o 6º dígito, a NCM é que introduziu os itens e subitens). Em suma, sempre se deve evitar a tentativa de classificação direta numa Subposição que pareça correta **sem que previamente se tenha verificado se a Posição fixada** era a correta.

Sem tais precauções, o mais natural, e freqüente, é se chegar a uma classificação incompatível com as regras intrínsecas ao Sistema Harmonizado internacional, e, portanto, incorreta. No presente caso, portanto, dever-se-á resolver a questão por meio da aplicação das regras interpretativas do Sistema Harmonizado, para o pretendido enquadramento na TIPI vigente à época das operações comerciais que sofreram a incidência do IP1. no período de apuração entre janeiro de 2003 e dezembro de 2004.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Pois bem, o exercício classificatório se inicia necessariamente pela contraposição da adequada descrição do produto com a RGI n° 1/SH. Busca-se, inicialmente a **Posição** de enquadramento na TIPI (os dois primeiros dígitos da Posição identificam o Capítulo da Nomenclatura).

Aplicando-se a RGI n° 1 há que se verificar a possibilidade de classificação segundo os dizeres das Posições e Notas (de Seção ou de Capítulo). Somente quando assim não seja possível haver-se-á de recorrer às regras seguintes (RGI n° 2. 3. 4. etc), uma após a outra, até que se possa classificar adequadamente a mercadoria.

É importante perceber que a RGI n° 1, constante da TIPI, apresenta o seguinte texto:

'REGRA l

Os títulos das Seções, Capítulos e Suhcapílulos têm apenas valor indicativo. ***Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas regras seguintes, '****(grifos nossos).*

A RGI n° 1, na sua primeira parte adverte que os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos, tem apenas valor indicativo, posto que pretendendo agrupar sistematicamente todas as mercadorias objeto do comércio internacional, muitas vezes se tomou materialmente impossível englobá-las ou enumerá-las completamente nos títulos daqueles agrupamentos supramencionados. Desse fato. entretanto, não resulta nenhuma conseqüência jurídica quanto à classificação.

É na segunda parte do texto da RGI n° 1 que se encontra previsto como determinar a classificação: (1º) de acordo com os textos das Posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, e (2º) quando for o caso. **a partir das disposições das Regras n° 2, 3, 4 e 5, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas Posições e Notas.**

O trecho grifado por nós no parágrafo anterior é para chamar a atenção de que segundo a RGI n° 1, sem margem a dúvidas, os dizeres das Posições e das Notas (de Seção ou de Capítulo) prevalecem sobre qualquer outra consideração, para a determinação da classificação.

Vale dizer, se com relação a determinado Capítulo da Nomenclatura, as Notas estabelecem que certas Posições só englobam determinadas mercadorias, de nenhuma forma será admitido que se amplie o alcance dessas posições para englobar mercadorias que, de outra forma, aí se incluiriam por aplicação, por exemplo, da Regra 2 **"b".** A mesma orientação vale para o caso em que o texto das Notas excluam explicitamente determinadas mercadorias de certo Capítulo. **Não caberá contradizer tal disposição por aplicação de nenhuma outra Regra do sistema.**

Disso, resta evidente que inúmeras mercadorias podem ser Classificadas, no SH, sem necessidade de se recorrer às demais regras interpretativas.

Passemos à análise da classificação fiscal dos produtos caracterizados no relatório que precede este voto, nos quatro seguintes grupos: (1º) cereais em barra – NESTON, (2º) cereais em barra com chocolate – NESTON, (3°) produtos "Galak Ball" (cereais cobertos com chocolate branco) e (4º) produtos "Chokito Branco'" (bombom recheado com caramelo, coberto com flocos de arroz e chocolate branco):

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

	Cereais em Barra	Cereais em Barra com Chocolate	Gallac Ball	Chokito Branco
Segundo o contribuinte	1904.20.00	1904.20.00	1704.90.10	1704.90.10
Segundo a Fiscalização	1704.90.90	1806.32.20	1704.90.20	1806.32.20

No que tange aos produtos designados como Cereais em barra (Neston Banana. Neston Morango. Neston Coco Tostado. Neston Light Damasco. Pêssego e Maça. Neston Light Frutas Silvestres), de acordo com as RGI 1 e 6, bem como considerando que a posição 1704 abrange a maior parte das preparações alimentares com adição de açúcar (açucares de cana. beterraba, sacarose quimicamente pura. lactose, maltose. glicose, frutose, etc), seria necessário uma clara disposição excludente para que os produtos em discussão, que contém xarope de glicose, não pudessem estar compreendidos nessa posição.

A fiscalização citou a Solução de Divergência COANA n° 01/2001 que tratou da classificação fiscal de produtos desta natureza (Barras de Cereais), valendo reproduzí-la (omitindo-se a marca registrada do produto em respeito ao sigilo fiscal):

'Em tese. a mercadoria sob exame poderia ser classificada em três distintas posições do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - SH, é dizer, na posição 2106 (complemento alimentar), na 1904 (preparação à base de cereais) e na 1704 (produto de confeitaria). Destarte, infere-se que a classificação da mercadoria em pauta é complexa e polêmica, haja vista, além da amplitude e generalidade dessas três posições, a ausência de definições objetivas que separem claramente cada uma dessas espécies de alimento.

A classificação da mercadoria em pauta passa, necessariamente, pelo exame dos ensinamentos dados pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH. aprovadas pelo Decreto nº 435. de 28 de janeiro de 1992. na sua versão atual, para cada uma das posições mencionadas no parágrafo anterior.

A respeito dos complementos alimentares, dizem as NESH da posição 2106 (às fls. 172. in verbis):

As preparações designadas muitas vezes sob o nome de "complementos alimentares", à base de extratos de plantas, concentrados de frutas, mel. frutose, etc. adicionados de vitaminas (grifei) e. por vezes, de pequenas quantidades de compostos de ferro. Estas preparações apresentam-se acondicionadas em embalagens, nas quais consta que se destinam à manutenção da saúde e do bem-estar geral (grifei). Excluem-se as preparações análogas, próprias para evitar ou tratar doenças ou afecções (posições 30.03 ou 30.04).

Ora, como nas embalagens primária e secundária da mercadoria não se verifica nenhuma menção do tipo "...destinam à manutenção da saúde e do bem-estar geral" e o produto em si não recebe nenhuma adição de vitaminas, como se constata na

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

sua composição, pode-se de início suspeitar que não se trata de um complemento alimentar.

Para esclarecer a dúvida levantada no parágrafo anterior nada melhor do que fazer uso de definições legais que regulam o assunto, ainda que de modo superficial. Desta maneira tem-se que:

Alimento (grifei) é toda substância ou mistura de substâncias, no estado sólido, líquido ou pastoso ou qualquer outra forma adequada, destinadas a fornecer ao organismo humano os elementos normais à sua formação, manutenção e desenvolvimento (Decreto-Lei nº 986. de 21 de outubro de 1969):

Produto alimentício (grifei) é todo alimento derivado de matéria-prima alimentar ou de alimento in natura, adicionado, ou não, de outras substâncias permitidas, obtido por processo tecnológico adequado (Decreto-Lei n ° 986, de 21 de outubro de 1969):

Ingestão Diária Recomendada (grifei) é a quantidade de vitaminas, minerais e proteínas que deve ser consumida diariamente para atender às necessidades nutricionais da maior parte dos indivíduos e grupos de pessoas de uma população sadia (Portaria ANVS n. ° 33, de 13 de janeiro de 1998):

Suplementos vitamínicos e ou de minerais (grifei) para fins deste regulamento, doravante denominados simplesmente de "suplementos", são alimentos que servem para complementar com estes nutrientes a dieta diária de uma pessoa saudável, em casos onde sua ingestão, a partir da alimentação, seja insuficiente ou quando a dieta requerer suplementação. Devem conter um mínimo de 25% e no máximo até 100% da Ingestão Diária Recomendada (IDR) de vitaminas e ou minerais, na porção diária indicada pelo fabricante, não podendo substituir os alimentos, nem serem considerados como dieta exclusiva (Portaria ANVS n." 32. de 13 de janeiro de 1998);

Considera-se alimento fortificado/enriquecido ou simplesmente adicionado de nutrientes (grifei) todo alimento ao qual for adicionado um ou mais nutrientes essenciais contidos naturalmente ou não no alimento, com o objetivo de reforçar o seu valor nutritivo e ou prevenir ou corrigir deficiência(s) demonstrada(s) em um ou mais nutrientes, na alimentação da população ou em grupos específicos da mesma (Portaria ANVS n. "31. de 13 de janeiro de 1998);

Complementos Alimentares para Gestantes ou Nutrizes(grifei) são aqueles que se destinam a complementar a alimentação de Gestantes ou Nutrizes.Os Complementos Alimentares para Gestantes ou Nutrizes podem ser preparados a partir de qualquer ingrediente alimentício em geral. Devem fornecer 100% das quantidades adicionais de energia e de todos os nutrientes, necessárias para atender as recomendações nutricionais particulares de Gestantes ou Nutrizes. previstas em

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

legislação específica, na recomendação de ingestão diária recomendada pelo fabricante. Do valor energético total do produto, no mínimo 12% devem ser provenientes das proteínas (Portaria ANVS n.° 223, de 24 de março de 1998).

*Infere-se das definições apresentadas no parágrafo anterior que a mercadoria em foco pode ser rotulada de: a) alimento; b) produto alimentício e c) alimento tonificado/enriquecido ou simplesmente adicionado de nutriente, pois recebe adições de cálcio e magnésio. Ademais, também se infere que o *** não se enquadra no conceito de complemento alimentar, haja vista que, mutatis mutandis. não fornece 100%) das quantidades adicionais de energia e todos os nutrientes necessários para atender às recomendações nutricionais de indivíduos sadios. É dizer, a mercadoria em questão não tem os elementos necessários para complementar a Ingestão Diária Recomendada.*

Em conseqüência, pode-se concluir que a referida mercadoria não é verdadeiramente um complemento alimentar, mas um produto alimentício enriquecido com cálcio e magnésio, não devendo, por isso. ser classificada na posição 2106.

Considerando agora os ensinamentos das NESH da posição 1904. tem-se que se classificam nessa posição, dentre outras mercadorias, os (à fl. 149. in verbis):

A) Produtos à base de cereais obtidos por expansão ou por torre facão (por exemplo: flocos de milho (com flakes)).

A presente posição compreende diversas preparações alimentícias obtidas a partir de grãos de cereais (milho, trigo, arroz, cevadas, etc), que tenham sido tratadas por expansão ou torrefação, ou, simultâneamente, por estes dois processos, de forma a torná-los crocantes. As referidas preparações destinam-se essencialmente a serem utilizadas, no estado em que se encontram ou misturadas com leite, como alimentos para refeições matinais. Podem ser-lhes adicionados, no decurso ou após a sua fabricação, sal, açúcar, me/aço, extratos de malte ou de frutas, (grifei) ou cacau (ver a Nota 3 e Considerações Gerais deste Capítulo), etc. ".

Além desse ensinamento, também promana das NESH o seguinte comando sobre as mercadorias excluídas do Capítulo 19 (cts fls. 150. in verbis):

a) Os cereais preparados revestidos de açúcar, ou contendo-o numa proporção que lhes confira a característica de produtos de confeitaria (posição 17.04). ".

*Vê-se assim, que há uma menção bastante clara sobre a impossibilidade de classificar-se o *** na posição 1904, pois o mesmo consiste de flocos de arroz torrados envoltos em calda resultante da mistura de diversos açúcares.*

Por último, cabe buscar os ensinamentos das NESH a respeito da posição 1704 (à fl. 139. in verbis):

Esta posição engloba <u>a maior parte das preparações alimentícias com adição de açúcar</u> (grifei), comercializadas no estado sólido ou semi-sólido, em geral prontas para consumo imediato, conhecidos por produtos de confeitaria.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ora, como a mercadoria sob análise mostra todas as características típicas de produtos de confeitaria, especialmente em vista da adição de vários tipos de açúcares, formando uma barra onde se encontram flocos de arroz tostados, então nada mais correto que classificá-la na posição 1704.

*Como não existe, no âmbito da posição 1704. suhposiçâo e item específicos para o enquadramento do *** , então deve-se adotar o código TEC, 1704.90.90.'*

Tendo em vista a composição dos produtos Neston Banana. Neston Morango, Neston Coco Tostado, Neston Light Damasco, Pêssego e Maça, Neston I.ight Frutas Silvestres, entendo que os fundamentos da Solução supracitada também a eles se aplicam, por conseguinte, julgo correta a classificação adotada pela fiscalização na posição TIPI 1704.90.90. ao teor das NESH e das RGI 1 e 6.

Registra-se também a existência da Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DIANA n° 79, de 19 de novembro de 2003, de produtos similares aos do presente auto. Cuja ementa e fundamentos legais estão transcritos abaixo (também omitindo-se a marca registrada do produto em respeito ao sigilo fiscal):

Assunto: Classificação de Mercadorias

Ementa: Assunto: CÓDIGO TEC:

1704.90.90 Mercadoria Barra de cereais, sabores pêssego e coco & cookies, um produto de confeitaria à base de cereais e frutas envoltos em calda açucarada, pesando 23g, embalada individualmente, acondicionada em displays de 20 unidades ou flowpacks de 3 unidades, denominada Cereal Mix. Fabricante: Arcor SAIC.

1806.32.20 Barra de cereais, sabores tradicional e chocolate, um produto de confeitaria contendo cacau, à base de cereais envoltos em calda açucarada, pesando 23g, embalada individualmente, acondicionada em displays de 20 unidades ou flowpacks de 3 unidades, denominada Cereal Mix. Fabricante: Arcor SAIC.

Dispositivos Legais: Dispositivos legais:

RGIs 1º e 6º (textos da Nota 1 a) do Capítulo 17, Nota 2 do Capitulo 18. das posições 1704 e 1806, e das subposições 1704.90 e 1806.32), c/c RGC-l, da TEC, do Mercosul (Decreto n° 2.376/97 - Anexos Resolução Camex n° 42/01) e alterações posteriores, com os esclarecimentos das **Natas** Explicativas do Sistema Harmonizado (Decreto n° 435/92 - alterado pela IN SRF n." 157/02)

(...)

FUNDAMENTOS LEGAIS.

2. Consoante as informações prestadas e documentos anexados pela Consulente o produto objeto do presente processo trata-se de barra de cereais, nos sabores pêssego, tradicional, coco & cookies e chocolate, nas dimensões de 10 x 3 x 1,8 cm. pesando

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*23 g. embalada individualmente, acondicionada em displays de 20 unidades ou flowpacks de 3 unidades, denominada Cereal ***., apresentando as seguintes composições:*

- Sabor pêssego: xarope de glicose, arroz inflado, pêssego desidratado; maçã desidratada, açúcar, aveia rolada, gordura vegetal hidrogenada, flocos de milho, trigo inflado, ma/to dextrina, emulsificante. lecitina e aromatizante;

- Sabor tradicional: xarope de glicose, arroz inflado, aveia rolada, açúcar, flocos de arroz, trigo inflado, amendoim torrado, gordura vegetal hidrogenada, flocos de milho, trigo inflado, ma/to dextrina, cacau em pó, sal. emulsiftcante e lecitina;

- Sabor coco & cookies: xarope de glicose, coco ralado, açúcar, mel, amêndoas torradas, aveia rolada, gordura vegetal hidrogenada, farinha de trigo, trigo inflado, flocos de milho, ma/to dextrina, cacau em pó. sal. emulsificante. lecitina, fermento químico e bicarbonato de sódio;

- Sabor chocolate: arroz inflado, choco/ate (açúcar, massa de cacau, manteiga de cacau), xarope de glicose, amêndoas torradas, aveia rolada, mel. açúcar, trigo inflado, gordura vegetal hidrogenada, flocos de milho, malto dextrina, sal, emulsificante. lecitina e aromatizante;

3. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado da posição 1904, pleiteada pela Consulente. relaciona entre os produtos excluídos dessa posição:

'Também se excluem:

a) Os cereais preparados revestidos de açúcar, ou contendo-o numa proporção que lhes confira a característica de produtos de confeitaria (posição I 7.04).'

O produto em questão, barra de cereais, encontra-se envolto em uma calda açucarada composta de água. xarope de glicose, açúcar, gordura vegetal hidrogenada, maltodextrina e lecitina, e contém uma proporção e/evada de açúcar (xarope de glicose e açúcar) em sua composição, o que confere ao mesmo a característica de produto de confeitaria, estando, portanto, excluído da posição 1904. nos termos das Notas Explicativas acima transcritas.

4. A Nota 1 a) do Capítulo 17 estabelece:

'1. O presente Capítulo não compreende:

a) os produtos de confeitaria contendo cacau (posição 18.06).'

E as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado em suas Considerações Gerais a respeito do Capítulo 17 esclarecem:

'No presente Capitulo estão compreendidos os açúcares propriamente ditos (sacarose, lactose, ma/tose. glicose, frutose (levulose), etc.), os xaropes, os sucedâneos do mel. os melaços resultantes da extração ou refinação cio açúcar, bem como os açúcares e melaços, caramelizados, e os produtos de confeitaria.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O açúcar no estado sólido e os melaços podem ser aromatizados ou adicionados de corantes.

Excluem-se, todavia:

a) 0 cacau em pó com açúcar, o chocolate (com exceção do chocolate branco) e os produtos de confeitaria contendo cacau em qualquer proporção (posição 18.06).'(grifou-se)

E o texto da posição 1704 assim dispõe:

-17.04- PRODUTOS DE CONFEITARIA. SEM CACAU (INCLUÍDO O CHOCOLATE BRANCO)." (grifou-se)

E as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado da posição 1704 esclarecem:

'Esta posição engloba a maior parte das preparações alimentícias com adição de açúcar, comercializadas no estado sólido ou semi-sólido. Em geral prontas para consumo imediato, conhecidos por produtos de confeitaria. " (grifou-se)

Assim, as barras de cereais, nos sabores pêssego e coco & cookies, a base de cereais e frutas envoltos em calda açucarada, incluem-se na posição 1704, por tratar-se de produto de confeitaria, sem cacau. No âmbito dessa posição inclui-se na subposição 1704.90, por falta de subposição mais específica, e no código 1704.90.90.

5. A Nota 2 do Capítulo 18 estabelece:

'2.A posição 18.06 compreende os produtos de confeitaria contendo cacau, bem como, ressalvadas as disposições da Nota 1 do presente Capítulo, as outras preparações alimentícias contendo cacau.'(grifou-se)

E o texto da posição 1806 é assim definido:

'18.06- CHOCOLATE E OUTRAS PREPARAÇÕES ALIMENTÍCIAS CONTENDO CACAU (...).' (grifou-se)

E as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado da posição 1806 esclarecem:

'Esta posição compreende ainda os produtos de confeitaria contendo cacau em qualquer proporção, o nogado de chocolate, o cacau em pó adicionado de açúcar ou de outros edulcorantes, os choco/ates em pó adicionados de leite em pó, os produtos pastosos à base de cacau ou de chocolate e de leite concentrado e, de um modo geral, todas as preparações alimentícias contendo cacau, exceto as excluídas nas Considerações Gerais do presente Capitulo.'(grifou-se)

Assim, as barras de cereais, nos sabores tradicional e chocolate, â base de cereais envoltos em calda açucarada, contendo cacau, incluem-se na posição 1806, por se tratar de produto de confeitaria contendo cacau. No âmbito dessa posição inclui-se

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

na subposição de 1º nível 1806.3. por se apresentar em forma de barra, na subposição de 2º nível 1806.32. por não se tratar de produto recheado, e no código 1806.32.20, na falta de código mais específico.

6. Esclareça-se. ainda, que a Coordenação-Geral de Administração Aduaneira solucionou divergência a respeito da classificação de produto similar através da SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COANA N° 1, de 18 de abril de 2001, classificando no código 1704.90.90 da TEC o produto descrito na ementa abaixo, publicada no D.O. U. de 21/05/01:

'Barras de cereais. Produto de confeitaria á base de flocos de arroz tostados, xarope de milho, óleo de girassol, frutose, carbonato de cálcio, carbonato de magnésio, contendo aromatizante (aroma natural de baunilha), edulcorante (sorbitol não cristalino), antioxidante (tocoferol), umectante (glicerina) e espessanle (lecitina de soja), apresentado em caixa de papelão, contendo oito barras, embaladas separadamente, cada uma com 22 gramas, denominado comercialmente 'Snack Sense''.

7. Portanto, os produtos devem ser classificados, com base nas RGIs 1º e 6º (textos da Nota 1 a) do Capitulo 17, Nota 2 do Capítulo 18, das posições 1704 e 1806 e da subposições 1704.90 e 1806.32), c/c RGC-1, todas da TEC, do Mercosul. com os esclarecimentos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Decreto n° 435/92 - alterado pela IN SRF n." 157/02), nos códigos 1704.90.90 e 1806.32.20 da mesma TEC (Decreto n° 2.376/97 – Anexos Resolução Camex n° 42/01 e alterações posteriores).

Portanto, para esse primeiro grupo de produtos industrializados pela impugnante, a única classificação fiscal cabível, segundo a NCM/SH (TIPI), é no código 1704.90.90.

Especificamente no caso do produto 'Neston Light Frutas Silvestres com Chocolate', a análise fica por demais facilitada pelos comentários já realizados anteriormente.

Registra-se que para esse produto, o entendimento abaixo fundamentado tem sido reiteradamente publicado pela Secretaria da Receita Federal, de que são exemplos a Decisão SRRF/10ª RF/DIANA n° 73. de 08 de agosto de 2000. cuja ementa foi transcrita no Relatório Fiscal, às fls. 52/53. e a Solução de Consulta SRRF/83 RF/DIANA n° 79. de 19 de novembro de 2003. cuja ementa e fundamentos legais foram transcritos acima.

Trata-se de um produto de confeitaria, preparação alimentícia obtida a partir de uma mistura de cereais e açúcar, adicionada de uma tala de chocolate ao longo de uma de suas faces maiores, isto é. **contendo cacau**. É apresentado em barra cujo peso líquido é igual a 25 +/- 2.25 g. acondicionadas individualmente em embalagens de plástico (25g) para venda a varejo, ou em embalagem contendo três unidades do produto, embalado individualmente (75g). portanto, preparação alimentícia em barra, contendo chocolate (cacau),com peso inferior a 2 kg. (grifos do original).

Vejamos o texto da Nota 1, letra'a' do Capítulo 17, da Nota 2 do Capítulo 18 e da Nota 3 do Capítulo 19:

'CAPÍTULO 17

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

AÇÚCARES E PRODUTOS DE CONFEITARIA

l.-O presente Capítulo não compreende:

a) os produtos de confeitaria contendo cacau (posição 1806):'

'CAPÍTULO 18

CACAU E SUAS PREPARAÇÕES

l.-O presente Capitulo não compreende as preparações das posições 0403. 1901.1904. 1905. 2105. 2202, 2208. 3003 e 3004.

2.-A posição 1806 compreende os produtos de confeitaria contendo cacau, bem como. ressalvadas as disposições da Nota 1 do presente Capítulo, as outras preparações alimentícias contendo cacau.'

'CAPÍTULO 19

3. -A posição 1904 não abrange as preparações revestidas de chocolate ou de outras preparações alimentícias contendo cacau, da posição 1806 (posição 1806).'

Ou seja, a simples adição de cacau a esta preparação desloca o produto para o Capítulo 18, ao teor da RG1 1, não se aplicando ao caso a RGI 3-a.

Assim, fixada a posição 1806, temos que o chocolate e outras preparações alimentícias contendo cacau, em tabletes, barras c paus, com peso inferior ou igual a 2Kg, enquadram-se na subposição de primeiro nível 1806.3. as preparações não recheadas classificam-se na subposição de segundo nível 1806.32 e as preparações não recheadas diferentes do chocolate enquadram-se no item 1806.32.20.

Por conseguinte, julgo correta a classificação adotada pela fiscalização na posição TIPI 1806.32.20.

Com relação ao produto 'Galak ball', não há polêmica quanto ao fato de ser um produto de confeitaria (Cereal Galak - pequenas esferas de farinha de milho e de trigo cobertas com xarope açucarado) coberto por chocolate branco (Massa Galak).

Restringe-se a lide em determinar se tal produto se classificaria na subposição 1704.90.10 - "Chocolate branco", como quer a impugnante, ou se na subposição 1704.90.20 - "'Bombons, caramelos, confeitos e pastilhas"', adotada pela fiscalização.

Segundo a NESH relativa à posição 1704, considera-se como chocolate branco o produto composto de açúcar, manteiga de cacau (não se considerando esta como cacau), leite em pó e aromatizantes, com alguns vestígios de cacau, o que corresponde à Massa Galak que, tão somente, reveste o Cereal Galak (vide fls. 53/54), quando este vai para a drageadeira.

Note-se que não se trata de cereal misturado ao chocolate branco, ou acrescentado à Massa Galak, tampouco de chocolate branco apresentado sob a forma de tabletes, barras ou paus, com recheio de cereais.

O produto se apresenta sob a forma de pequenas esferas (bolas) de cereal de milho e trigo açucaradas e cobertas com chocolate branco, acondicionados em saches de 30g o u de 120g.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Para a Subposição 1704.90, a NCM apresenta três alternativas de item de desdobramento: 1704.90.10: 1704.90.20, e 1704.90.90. Entretanto esta última é residual, e só será utilizável se nenhuma das duas anteriores for adequada.

Simplesmente, no primeiro item, 1704.90.10 estão enquadrados os Chocolates Brancos propriamente ditos, e no segundo item. 1704.90.20. outros produtos de confeitaria, sem cacau, diferentes de goma de mascar.(grifos do original)

Portanto, com fundamento nas regras interpretativas do SH, notadamente a RGI n° 1, c/c a RG1 n° 6 e c/a RGC-1, o "Galak Ball" é um confeito ou semelhante; não é chocolate branco propriamente dito, mas sim pequenas esferas de cereal açucaradas e cobertas com camada de chocolate branco. Por isso é que deve ser enquadrado no código 1704.90.20.

Quanto ao produto "Chokito Branco", engana-se a impugnante ao dizer que a fiscalização reclassificou o produto no código 1704.90.20. O produto foi classificado no código 1806.32.20, a mesma do produto 'Neston Light' Frutas Silvestres com Chocolate'', já analisado anteriormente.

Neste ponto, a análise fica facilitada pelos comentários já realizados nos tópicos anteriores.

Trata-se de um produto de confeitaria, que a primeira vista poderia ser classificado na posição 1704. Todavia, pelo comando da Nota 1**,** letra 'a' do Capítulo 17 e da Nota 2 do Capitulo 18, os produtos de confeitaria contendo cacau estão compreendidos na posição 1806:

'CAPÍTULO 17

AÇÚCARES E PRODUTOS DE CONFEITARIA

L-0 presente Capítulo não compreende:

a) os produtos.de confeitaria contendo cacau (posição 1806);'

'CAPÍTULO 18

CACAU E SUAS PREPARAÇÕES

1-0 presente Capitulo não compreende as preparações das posições 0403, 1901, 1904,1905, 2105, 2202, 2208, 3003 e 300-1.

2.-A posição 1806 compreende os produtos de confeitaria contendo cacau, bem como, ressalvadas as disposições da Nota 1 do presente Capítulo, as outras preparações alimentícias contendo cacau.'

Assim, fixada a posição 1806, conforme o Relatório Fiscal às fls. 57/58 temos que o "Chokito Branco" é uma barra de dimensões 98x28x16 mm, devendo o produto ser enquadrado na subposição de primeiro nível 1806.3 (chocolate e outras preparações alimentícias contendo cacau, em tabletes, barras e paus, com peso inferior ou igual a 2Kg). Por sua vez. o produto não se. apresenta revestido de chocolate, mas sim de.Massa Gálak (chocolate branco), devendo ser classificado na subposição 1806.32 (não recheado). E não sendo o 'Chokito Branco' considerado chocolate (produto alimentício composto essencialmente de pasta de cacau) na acepção da posição 1806, enquadra-se as preparações não recheadas diferentes do chocolate enquadram-se no item 1806.32.20.

Portanto, correta a classificação adotada no Auto de infração.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Multa de Ofício

Quanto à multa de ofício, esta foi aplicada nos exatos termos do art. 80 da Lei n° 4.502/64, com a redação dada pela Lei n° 11.488/2007, pois, o erro de classificação fiscal do contribuinte resultou na falta de lançamento do valor total ou parcial do IP1, nos casos dos cereais em barra e cereais em barra com chocolate, *'Galak Ball" e "Chokito Branco".

Dispõe o artigo 80 da Lei n° 4.502/64. com a redação dada pela Lei n° 11.488/2007:

'Art. 80. A falia de lançamento do valor, total ou parcial, cio imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de oficio de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.'

Ou seja. a infração é caracterizada tão somente pela falta de destaque do valor, total ou parcial do imposto na respectiva nota fiscal, independentemente do contribuinte possuir créditos na escrita fiscal suficientes para compensar os débitos assim apurados, ou que tenha recolhido uma parcela dos débitos devidos.

Neste caso. também pode ser suscitada a ementa do Parecer Normativo CST n° 39. de 1976. publicado no Diário Oficial da União em 23/06/1976:

'(...) A multa, por falta de lançamento, apurada pela fiscalização, é sempre aplicável, independentemente do imposto não lançado estar ou não coberto por eventuais créditos. (...)'

Outro não é o entendimento do egrégio Conselho de Contribuintes, como se ilustra com o seguinte acórdão*:*

ACÓRDÃO 202-14706/ 2003

É lícita a influição simultânea cia multa de oficio sobre o IPI não recolhido e sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito. Recurso negado.

Logo. não vejo falta dos elementos necessários à autuação, nem há que se falar em desrespeito ao princípio da legalidade.

Quanto ao princípio da vedação ao efeito confisco, suscitado pela impugnante, é preciso delimitar a competência do julgador administrativo, ressaltando o caráter vinculado da atividade fiscal. Não lhe cabe questionar a legalidade ou constitucionalidade do comando legal. A análise de teses contra a constitucionalidade de leis é privativa do Poder Judiciário. Nesse sentido é vasta a jurisprudência dos colegiados administrativos, consoante se pode observar das ementas infratranscritas*:*

'IPI - CONSTITUCIONALIDADE - VIGÊNCIA DA LEI - À autoridade administrativa falece competência para apreciar a constitucionalidade e ou a legalidade de legislação aplicável. Vinculação c/o artigo n" 142 do CTN.' (2º CC – 3ªCàm. Acórdão n° 203-00947. Data da sessão: 27/01/94.)

'LEGALIDADE CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS - Compele exclusivamente ao Judiciário o exame da legalidade

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

constitucionalidade das leis. Recurso negado.'(2°CC-2ªCâm. Acórdão nº 202-10665. Data da sessão: 10/11/98.)

'INCONSTITUCIONALIDADE - Lei n° 8383/91- A autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a constitucionalidade de leis e o contencioso administrativo não é foro próprio para discussões desta natureza, haja vista que a apreciação e a decisão de questões que versarem sobre inconstitucionalidade dos atos legais é de competência do Supremo Tribunal Federal.'(1º CC –6ª Cam. Acórdão 106-10694. Data.da sessão: 26/02/99).

O dever de observância das normas abrange também os atos normativos editados pelo Poder Executivo e pelos órgãos a ele subordinados, aos quais seja conferida competência regulamentar sobre matéria tributária, especialmente a Secretaria da Receita Federal - SRF. Nesse sentido, cabe destacar o disposto na Portaria MF n.° 58. de 17 de março de 2006. que disciplina a constituição *das turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento:*

'O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no Decreto n° 70.235. de 6 de março de 1972. com as alterações da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993 e da Medida Provisória n° 2.158-35. de 24 de agosto de 2001, resolve:(...)

Art. 7º O julgador deve observar o disposto no art. 116, 111, da Lei nº 8.112. de 1990. bem assim o entendimento da SRF expresso em atos normativos.'

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la. sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade. Essa vinculação somente deixa de prevalecer quando a norma em discussão já tiver sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou no difuso, neste caso a partir do momento e na hipótese de produzir efeitos 'erga omnes' (na ocorrência de qualquer das situações previstas no ordenamento jurídico).

Assim, relativamente à multa de ofício, não cabe à autoridade administrativa conhecer tais alegações de inconstitucionalidade, por absoluta falta de competência, a teor do art. 97 e 102 da CF/88. Os juízos quanto ao princípio do não-confisco tributário da reprimenda em relação à falta têm como destinatário imediato o legislador ordinário e não autoridade administrativa. Estando o percentual da multa fixado em lei. cabe à Administração apenas velar pelo seu fiel cumprimento, exatamente nos termos do artigo 2º, parágrafo único, inciso I, da Lei n° 9.784/99. que determina a atuação conforme a lei e o Direito. Direito este que. como já visto, delimita a competência do julgador administrativo.

Diante disso, tampouco é cabível o apelo ao art. 112 do CTN. Pela inexistência de qualquer das dúvidas ali elencadas.

Conclusão

Assim, diante do exposto, voto que se julgue procedente o lançamento."

A contribuinte foi cientificada da decisão da autoridade julgadora de 1ª instância por meio da intimação nº 0328/2011 em 12/04/2011, conforme AR de fl. 156 e, inconformada, apresenta, em 12/05/2011, por intermédio de seu procurador devidamente nomeado e constituído, o seu recurso voluntário, no qual repisa, quanto ao mérito, os

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

argumentos formulados na impugnação e conclui com o pedido abaixo transcrito. Não mais formula solicitação de diligência e/ou perícia:

> "DO PEDIDO
>
> Diante do exposto, tendo restado inconteste que a Recorrente classificou corretamente as mercadorias "cereais em barra', "cereais em barra com chocolate", "galak ball" e "chokito branco", objetos do Auto de Infração n° 10865.003390/2008-19, e observados os termos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado e da Tabela do Imposto sobre Produtos lndusthalizados - IPI, requer seja reformada a r. decisão recorrida, para o fim de cancelar-se o Auto de Infração ora guerreado, descaracterizando-se as infrações apontadas e cancelando o crédito tributário constituído.
>
> E na remota hipótese de manutenção do montante cobrado a título de IPI, requer que V.Sa. se digne a determinar a redução da multa aplicada para patamar não superior a 20% sobre o valor principal do débito."

Em sorteio realizado na sessão das 14 horas do dia 24/05/2012, na forma regimental, os autos foram a mim distribuídos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Maria da Conceição Arnaldo Jacó

Por estarem presentes os pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235 de 1972, conheço o recurso voluntário e passo a analisá-lo.

O cerne da disputa consiste em saber qual a classificação fiscal a ser adotada para quatro dos produtos industrializado pela Recorrente, a saber: (1º)cereais em barra – NESTON, (2º) cereais em barra com chocolate – NESTON, (3°) produtos "Galak Ball" (cereais cobertos com chocolate branco) e (4º) produtos "Chokito Branco".

Como se sabe, o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, ou simplesmente Sistema Harmonizado (SH), é um método internacional de classificação de mercadorias, baseado em uma estrutura de códigos e respectivas descrições.

A composição dos códigos do SH, formado por seis dígitos, permite que sejam atendidas as especificidades dos produtos, tais como origem, matéria constitutiva e aplicação, em um ordenamento numérico lógico, crescente e de acordo com o nível de sofisticação das mercadorias.

O Sistema Harmonizado (SH) abrange:

Nomenclatura – Compreende 21 seções, composta por 96 capítulos, além das Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição. Os capítulos, por sua vez, são divididos em posições e subposições, atribuindo-se códigos numéricos a cada um dos desdobramentos citados.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado – Estabelecem as regras gerais de classificação das mercadorias na Nomenclatura;

Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) – Fornecem esclarecimentos e interpretam o Sistema Harmonizado, estabelecendo, detalhadamente, o alcance e conteúdo da Nomenclatura, auxiliando no correto enquadramento do produto.

A Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, adotada no Brasil, relaciona as mercadorias sujeitas ao Imposto sobre Produtos Industrializados, e, conforme o Decreto nº 3.777/01, tem como base a Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, que por sua vez constitui a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - NBM baseada no Sistema Harmonizado - SH.

Assim, a classificação de mercadoria deve ser feita mediante observação das Regras Gerais do Sistema Harmonizado, bem assim pelas Regras Gerais Complementares adotada nas nomenclaturas brasileira, do Mercado Comum do Sul e da Associação Latino - Americana de Integração. Além desse instrumento, auxilia o processo de classificação, os manuais, índices alfabéticos de mercadorias, Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, pareceres e despachos de órgãos governamentais.

No Brasil o órgão oficial responsável pelo correto enquadramento ou interpretação para classificação de produtos na NBM/SH ou NCM/SH é a Secretaria da Receita Federal do Brasil -RFB. Em casos de classificação complexa, deve-se formular consulta, a qual deve ser dirigida à Superintendência Regional da Receita Federal ou à Coordenação Geral de Administração Aduaneira, através de uma unidade no domicílio fiscal do consulente.

São seis as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado- RGI/SH,. Descreve-se e comenta-se, a seguir, aquelas que possam influenciar nesse julgamento:

Regra nº 1:

> "Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:"

Essa regra estabelece que:

- Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos são meramente indicativos, e portanto, a classificação deve ser feita pelos **Textos das Posições e das Notas de Seção e Capítulos,** ou pelas demais Regras desde que não sejam contrárias ao textos das Posições e Notas.

Isso quer dizer que o principal é analisar os **Textos das Posições e das Notas de Seção e Capítulos,** sendo que, se uma mercadoria não estiver mencionada nos títulos das seções, capítulos e sub-capítulos, não significa que a mercadoria não possa se classificar naquela seção, capítulo ou sub-capítulo, pois o que vai determinar a classificação é o TEXTO DA POSIÇÃO E DAS NOTAS DE SEÇÃO E CAPÍTULOS.

Além disso, essa regra estabelece que se a classificação não pode ser feita através da aplicação dessa regra, deve-se aplicar as regras seguintes, desde que não contrárias aos Textos das Posições e Notas.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Regra nº 2 :

"2.a)Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

2.b)Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesmo forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente dessa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3."

Regra n° 3:

"Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2-"b" ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a)A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b)Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3-"a", classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c)Nos casos em que as Regras 3-"a" e 3-"b" não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração."

Essa regra, determina que os produtos misturados, que não possam ser classificados pela aplicação das Regras 1 e 2, devem ser classificados aplicando essa regra, na seguinte seqüência:

a) posição mais específica;

b) característica essencial;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

c) posição colocada em último lugar na ordem numérica.

No caso da Regra 3.a, que determina que a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica, devemos considerar mais específica, por exemplo, a posição que:

1. designa nominalmente uma mercadoria;

2. identifique mais claramente e com uma descrição mais precisa e completa, a mercadoria considerada.

A regra 3.b, determina que as mercadorias sortidas ou misturadas, devem ser classificadas pela mercadoria/artigo que lhe confira a característica essencial.

Portanto, essa regra só se aplica à:

1. produtos misturados;

2. as obras compostas por matérias diferentes;

3. obras constituídas pela reunião de artigos diferentes;

4. as mercadorias apresentadas em sortidos (kits, conjuntos)

O fator que determina a característica essencial varia conforme o tipo de mercadoria. Pode-se, por exemplo, ser determinado pela natureza da matéria constitutiva os dos componentes, pelo volume, pela quantidade, peso ou valor, pela importância de uma das matérias constitutivas tendo em vista a utilização das mercadorias.

Regra nº 6:

"A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como, "mutatis mutandis", pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário."

Essa regra, nada mais diz que, para enquadrar a mercadoria nas sub-posições deve se analisar os textos das sub-posições e notas de sub-posições, bem como aplicar as mesmas regras 1 a 5, para identificar as sub-posições corretas.

REGRAS GERAIS COMPLEMENTARES - NCM

(RGC-1): "*As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível."*

Como se vê, a RGC-1 determina a utilização do mesmo método das regras do SH para determinação do item e sub item.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Para classificar uma mercadoria, deve-se:

• Inicialmente, desvendar a mercadoria à classificar, identificando: o que é a mercadoria; o que faz / qual a função (principal e secundária); o material constitutivo (% em peso ou volume); princípio de funcionamento; aplicação, uso ou emprego; etc.;

• Aplicar as Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado, na ordem sequencial, sendo que só se deve passar para a próxima regra, se não for possível a classificação pela regra presente. Tendo em conta que a classificação se dá, pelo texto da posição e notas de seção e capítulo. E, quando não for possível classificar pela aplicação das Regras, recorrer a outras normas, tais como a NESH.

• Enquadrar sistematicamente a mercadoria, na seção, capítulo, posição, sub-posição de primeiro e segundo nível, item e sub-item. Sempre nessa seqüência.

Levando-se em conta exatamente as regras acima expostas, a autoridade julgadora de 1ª instância efetuou as suas considerações, algumas das quais acho importante reproduzi-las com o intuito de enfatizá-las:

> "(...);
>
> Nas regras interpretativas se estabelece um procedimento de classificação de acordo com a hierarquia da mercadoria dentro do SH, a fim de que **uma mercadoria sempre se classifique primeiro em sua Posição** (indicada pelos quatro primeiros dígitos), a seguir, **na Subposição de 1º nível** (indicada por um travessão antes dos cinco dígitos), e somente depois, na **Subposição de 2º nível** (indicada por dois travessões antes dos seis dígitos). O **item** (sétimo digito do código) e **o subitem** (oitavo dígito do código) identificam acréscimos regionais à estrutura do código SH (este vai até o 6º dígito, a NCM é que introduziu os itens e subitens). Em suma, sempre se deve evitar a tentativa de classificação direta numa Subposição que pareça correta **sem que previamente se tenha verificado se a Posição fixada** era a correta.
>
> Sem tais precauções, o mais natural, e freqüente, é se chegar a uma classificação incompatível com as regras intrínsecas ao Sistema Harmonizado internacional, e, portanto, incorreta. No presente caso, portanto, dever-se-á resolver a questão por meio da aplicação das regras interpretativas do Sistema Harmonizado, para o pretendido enquadramento na TIPI vigente à época das operações comerciais que sofreram a incidência do IP1. no período de apuração entre janeiro de 2003 e dezembro de 2004."
>
> "(...);
>
> É na segunda parte do texto da RGI n° 1 que se encontra previsto como determinar a classificação: (1º) de acordo com os textos das Posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, e (2º) quando for o caso, **a partir das disposições das Regras n° 2, 3, 4 e 5, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas Posições e Notas.**
>
> O trecho grifado por nós no parágrafo anterior é para chamar a atenção de que segundo a RGI n° 1. sem margem a dúvidas, os dizeres das Posições e das Notas (de Seção **OU** de Capítulo) prevalecem sobre qualquer outra consideração, para a determinação da **classificação.**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> Vale dizer, se com relação a determinado Capítulo da Nomenclatura, as Notas estabelecem que certas Posições só englobam determinadas mercadorias, de nenhuma forma será admitido que se amplie **o** alcance dessas posições para englobar mercadorias que, de outra forma, aí se incluiriam por aplicação, por exemplo, da Regra 2 **"b".** A mesma orientação vale para o caso em que o texto das Notas excluam explicitamente determinadas mercadorias de certo Capítulo. **Não caberá contradizer tal disposição por aplicação de nenhuma outra Regra do sistema.**
>
> Disso, resta evidente que inúmeras mercadorias podem ser Classificadas, no SH, sem necessidade de se recorrer às demais regras interpretativas."

Assim esclarecido, passa-se, então, a analisar e concluir sobre a classificação fiscal a ser adotada para os produtos constantes do presente litígio, quais sejam: (1º) cereais em barra – NESTON, (2º) cereais em barra com chocolate – NESTON, (3°) produtos "Galak Ball" (cereais cobertos com chocolate branco) e (4º) produtos "Chokito Branco'" (bombom recheado com caramelo, coberto com flocos de arroz e chocolate branco):

	Cereais em Barra	**Cereais em Barra com Chocolate**	**Gallak Ball**	**Chokito Branco**
Segundo o contribuinte	1904.20.00	1904.20.00	1704.90.10	1704.90.10
Segundo a Fiscalização	1704.90.90	1806.32.20	1704.90.20	1806.32.20

1- Cereais em Barra

A análise da composição dos produtos Cereais em Barra – Neston Banana, Neston Morango, Neston Coco Tostado, Neston Light Damasco, Pêssego e Maçã e Neston Light Frutas Silvestres foi feita de forma criteriosa pela autoridade administrativa, verificando Nome Vulgar/Nome Comercial/Cientifico e Técnico/Denominação Legal; Marca Registrada; Aplicação, uso.ou emprego (uso alimentício); Forma de apresentação; Matéria ou material que é constituído o produto e suas percentagens em peso e processo de obtenção, consoante consta às fls. 44 a 53, volumes 1 e 2, a partir da qual se constata a inclusão de uma proporção razoável de xarope de glicose e de açúcar.

Tendo em vista tal composição, a forma de apresentação e o uso ou emprego (para fins uso alimentício, destina-se a consumo imediato) corroboro com o entendimento proferido pela autoridade julgadora *a quo* de que aos mesmos se aplica os fundamentos da Solução de Divergência COANA n° 01/2001 que tratou da classificação fiscal de produtos desta natureza (Barras de Cereais), e que foi devidamente citada pela fiscalização e reproduzida pela autoridade julgadora *a quo* e transcrita no relatório acima, cuja conclusão deu-se pela correta aplicação das regras gerais de interpretação do SH e regras gerais complementares do NCM, esclarecidas acima, classificando-os no código 1704.90.90, ao invés do código 1904.20.00, como pretende a recorrente, tendo em vista as seguintes Notas Explicativas do Sistema Harmonizado:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado da posição 1704 esclarecem:

> *"Esta posição engloba a maior parte das preparações alimentícias com adição de açúcar, comercializadas no estado sólido ou semi-sólido. Em geral prontas para consumo imediato, conhecidos por produtos de confeitaria. " (grifou-se)*

- As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado da posição 1904, pleiteada pela recorrente, relaciona entre os produtos excluídos dessa posição:

> *"Também se excluem:*
>
> *a) Os cereais preparados revestidos de açúcar, ou contendo-o numa proporção que lhes confira a característica de produtos de confeitaria (posição I 7.04)."*

Cabe aqui ressalvar, tendo em vista que a recorrente traz em favor de seu argumento o Laudo CIAL n° 080/2005. emitido pelo Instituto de Tecnologia dos Alimentos, da Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Governo do estado de São Paulo, cuja conclusão confirma o acerto em se adotar a posição 1904.20.20 para enquadrar "cereais em barra" que, conforme supra destacado, o órgão oficial no Brasil com competência para pronunciar-se sobre classificação fiscal de mercadorias é a Secretaria da Receita Federal do Brasil –RFB, que, relativamente à idênticos produtos, o fez por meio da referida Solução de Divergência e também, por meio da Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DIANA n° 79, de 19 de novembro de 2003, igualmente transcrita no relatório, como, também, pela Decisão SRRF10ª/DIANA nº 52, de 11 de julho de 2000, conforme ementa abaixo se transcreve:

> *"Ementa:*
>
> *Código TIPI Mercadoria.*
>
> *1704.90.90 - Produto de confeitaria, sem cacau, composto de glicose, açúcar, mel, açúcar mascavo, maltodextrina, gordura vegetal hidrogenada,lecitina de soja, flocos de aveia, flocos de arroz, flocos de milho, castanhas, passas de uva e coco ralado, apresentado em barras ou tabletes, com peso líquido de 12 e 25 gramas, denominado "Cereal - Mix".*
>
> *"Dispositivos Legais: RGI 1 (texto da posição 1704) e 6 (texto da subposiçao 1704.90), e RGC-1*(texto do item 1704.90.90), da TIPI aprovada pelo Decreto n° 2.092/1996."

2- Cereais em Barra com Chocolate

Da mesma forma**,** a análise do uso e emprego, da composição, processo de obtenção e apresentação dos produtos Cereais em Barra com Chocolate consta às fls. 54 e 55 do volume 2, a partir da qual se verifica a inclusão de Xarope de Glicose 38-40, Açúcar Cristal 8,838%; Massa de cacau (liquor) 2,974% e Manteiga de Cacau desodorizada 2,584%.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Nota 2 do Capítulo 18 estabelece:

> *"2.A posição 18.06 compreende os produtos de confeitaria contendo cacau, bem como, ressalvadas as disposições da Nota 1 do presente Capítulo, as outras preparações alimentícias contendo cacau."(grifou-se)*

E o texto da posição 1806 é assim definido:

> *"18.06- CHOCOLATE E OUTRAS PREPARAÇÕES ALIMENTÍCIAS CONTENDO CACAU (...)." (grifou-se)*

E as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado da posição 1806 esclarecem:

> *"Esta posição compreende ainda os produtos de confeitaria contendo cacau em qualquer proporção, o nogado de chocolate, o cacau em pó adicionado de açúcar ou de outros edulcorantes, os choco/ates em pó adicionados de leite em pó, os produtos pastosos à base de cacau ou de chocolate e de leite concentrado e, de um modo geral, todas as preparações alimentícias contendo cacau, exceto as excluídas nas Considerações Gerais do presente Capitulo.'(grifou-se)*

Neste item, a autoridade administrativa já havia destacado a manifestação da RFB sobre a classificação de produto similar, por meio da Decisão SRRF/10ª RF/DIANA N° 73, de 08 de agosto de 2000, cuja ementa reproduzimos abaixo *(verbis):*

> *"Ementa:*
>
> *Código TIPI Mercadoria*
>
> *1806.32.20 Produto de confeitaria contendo cacau, composto de glicose, açúcar, mel, açúcar mascavo, maltodextrína, gordura vegetal hidrogenada, lecitina de soja, flocos de aveia, flocos de arroz, flocos de milho, castanhas,;passas de uva, coco ralado e gotas ou lascas de chocolate: misturadas à massa do xarope c cereais/ apresentado cm barras ou tabletes com pés liquido de 12 e 25gramas, denominado Cereal-Mix".*
>
> *"Dispositivos Legais RGI 1 (Notas 1 a do Capitulo 17 e 2 do .Capitulo 13 c texto .da posição 1805) c 6 (texto da subposiçao.1806.32) e RGC-1 (texto do item 1806 32 20) da TIPI aprovada pelo Decreto n° 2 092/1996".*

Desta forma, conclui-se que, em face da Nota 2 do Capitulo-18, os produtos de confeitaria contendo cacau em qualquer proporção estão compreendidos na posição 1806. E, O chocolate e outras preparações alimentícias contendo cacau, em tabletes, barras e paus, com peso inferior ou igual a 2kg enquadra-se na subposição de primeiro nível 806.3; as preparações não recheadas classificam-se na subposição de segundo nível 1806 32 e as preparações não recheadas diferentes do chocolate enquadram-se no item 1806 32 20.

3 - Gallak Ball

A análise do produto denominado "Gallak Ball" quanto ao uso ou emprego, forma de apresentação, composição e processo de obtenção consta às fls.57 e 58 do volume 2,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

do qual se constata tratar-se de produto que contém, os seguintes ingredientes: o Açúcar 36,957%; Cereal de Milho; 21,224%; Leite em Pó Integral 17,435%; Manteiga de Cacau 17,054%; Soro de Leite 4,696%; Leite em Pó Desnatado 2,291%; Lecitina de Soja 0,154%; Talco (coadjuvante) 0,133%; **Xarope de Glicose 0,031 %** ; Goma Arábica 0,017%; Vanilina 0,008%.

O produto sob análise é obtido a partir de pequenas bolas de cereal de milho e trigo com cobertura açucarada que recebem cobertura de chocolate branco.

A presença do açúcar e do xarope de glicose confere a característica de produto de confeitaria (posição 1704) conforme prescreve a NESH da posição 1904 *(in verbis):*

> *"A presente posição não abrange os grãos de cereais, simplesmente trabalhados ou que sofreram uma das transformações mencionadas expressamente no Capitulo 10 ou no Capitulo 11.*
>
> *Também se excluem :*
>
> *Os cereais preparados revestidos de açúcar ou contendo-o numa proporção que lhes confira a característica de produtos de confeitaria (posição 17 04)."*

Neste mesmo sentido é a orientação contida na NESH da posição 1704, *in verbis:*

> *'Esta posição engloba a maior parte das preparações alimentícias com adição de açúcar, comercializadas no estado sólido ou semi-sólido. Em geral prontas para consumo imediato, conhecidos por produtos de confeitaria. " (grifou-se)*

Em relação ao enquadramento em sub posição, temos que o produto deve ser enquadrado, por exclusão, no código 1704.90, tendo em vista que não estamos diante de goma de mascar - código 1704.10.

Mas, não há polêmica, quanto ao enquadramento na posição 1704 e na sub posição 90. A polêmica encontra-se na classificação do item da sub posição 1704.90.

A decisão proferida no julgamento de primeira instância assim fundamenta:

> "O produto se apresenta sob a forma de pequenas esferas (bolas) de cereal de milho e trigo açucaradas e cobertas com chocolate branco, acondicionados em saches de 30g o u de 120g.
>
> Para a Subposição 1704.90, a NCM apresenta três alternativas de item de desdobramento: 1704.90.10: 1704.90.20, e 1704.90.90. Entretanto esta última é residual, e só será utilizável se nenhuma das duas anteriores for adequada.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> Simplesmente, no primeiro item, 1704.90.10 estão enquadrados os Chocolates Brancos propriamente ditos, e no segundo item. 1704.90.20. outros produtos de confeitaria, sem cacau, diferentes de goma de mascar.(grifos do original)
>
> Portanto, com fundamento nas regras interpretativas do SH, notadamente a RGI n° 1, c/c a RG1 n° 6 e c/a RGC-1, o "Galak Ball" é um confeito ou semelhante; não é chocolate branco propriamente dito, mas sim pequenas esferas de cereal açucaradas e cobertas com camada de chocolate branco. Por isso é que deve ser enquadrado no código 1704.90.20."

Compartilho com tal entendimento, haja vista que o produto, de fato, como bem observou o relator do voto do acórdão ora recorrido, "*não se trata de cereal misturado ao chocolate branco, ou acrescentado à Massa Galak, tampouco de chocolate branco apresentado sob a forma de tabletes, barras ou paus, com recheio de cereais"*.

4 - Chokito Branco

Às fls. 60 e 61 encontra-se a análise do mencionado produto efetuada pela autoridade administrativa com o mesmo objetivo de desvendar o produto, buscando encontrar a classificação fiscal do mesmo.

A sua composição engloba, segundo destaca o agente, com base nas informações prestadas pela contribuinte:

> "Açúcar 3.3,178%; Leite Condensado 15,295%; Xarope de Glicose 13,872%; Leite em Pó Integral 8,394**%;** Manteiga de Cacau 8,210**%**; Flocos de Arroz 6,50%; **Cacau 4,789%**; Glicerol 2,311%; Soro de Leite 2,261%; Gordura Vegetal Hidrogenada 1,945%; Açúcar.Invertido 1,861%; Leite em Pó Desnatado 1, 1.03%; Sal 0,104%; Vanilina 0,077%; Lecitina de Soja 0,074%; Ricinoleato de Glicerila 0,016%; Aroma Artificial de Caramelo 0,010%. " (grifo nosso)

Tal produto não pode ser classificado na posição 1704, como deseja a contribuinte, em face do comando da Nota 1, letra "a" do Capitulo 17 e da Nota 2 do Capitulo 18, segundo os quais, os produtos de confeitaria contendo cacau estão compreendidos na posição 1806:

> *"CAPÍTULO 17*
>
> *AÇÚCARES E PRODUTOS DE CONFEITARIA*
>
> *1-0 presente Capítulo não compreende:*
>
> *a) os produtos.de confeitaria contendo cacau (posição 1806);"*
>
> *"CAPÍTULO 18*
>
> *CACAU E SUAS PREPARAÇÕES*
>
> *1-0 presente Capitulo não compreende as preparações das posições 0403, 1901, 1904,1905, 2105, 2202, 2208, 3003 e 300-1.*
>
> *2.-A posição 1806 compreende os produtos de confeitaria contendo cacau, bem como, ressalvadas as disposições da Nota*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1 do presente Capítulo, as outras preparações alimentícias contendo cacau."

Por concordar com o entendido e por ser bastante esclarecedor, transcrevo a seguir a argumentação do agente fiscal constante às fls. 61 e 62 utilizada para definir a classificação do produto "Galak Ball":

"O produto em exame é suscetível de classificar-se na posição 1704 como produto de confeitaria e na posição 1806 como produto de confeitaria contendo cacau.

Pela forma de apresentação e composição, o produto denominado 'Chokito Branco' caracteriza-se como um produto de confeitaria que a primeira vista poderia ser classificado na posição 1704, todavia pelo comando da Nota 1, letra 'a' do Capitulo 17 e da Nota 2 do Capitulo 18, os produtos de confeitaria contendo cacau estão compreendidos na posição 1806.

Em relação a forma de apresentação, temos que o Chokito Branco é uma barra de dimensões 98x28x16 mm, conforme consta no documento de fl. 76 apresentado pela Nestlé e de acordo com o que mostra a pagina que a fiscalizada mantém na Internet fl. 120 - pesquisa do dia 20/07/2004 –devendo o produto ser enquadrado na:subposição de primeiro nível 1806. 3.

Sobre o enquadramento do produto na subposição de segundo nível vejamos o que dizem as NESH das posições 1806 (verbis):

'O chocolate é um produto alimentício, composto essencialmente de pasta de cacau, a maior parte das vezes aromatizada, e de açúcar ou de outros edulcorantes.

Excluem-se da presente posição:

a) O chocolate branco, composto de manteiga de cacau, açúcar e leite em pó (posição 17.04).'

A NESH da subposição 1806.31, por sua vez, apresenta as características de um Produto recheado (verbis):

'Na acepção da subposição 1806:31, o termo 'recheado' abrange os tabletes; barras ou paus constituídos por uma central de composição variável (creme açúcar caramelizado, coco desidratado: pasta de frutas, licor, marzipã (maçapão), nozes, avelã, nogado, caramelo, ou uma combinação desses produtos, por.exemplo), revestida de chocolate**.** Todavia tabletes, barras ou paus inteiramente de chocolate mesmo contendo, por exemplo, cereais ou frutas (inteiras ou em pedaços) misturados ao chocolate não são considerados como recheados'.*(grifo nosso)*

Como se vê, para ser considerado como recheado na acepção da subposiçao ,1806.31, o produto deve ser revestido de chocolate (produto alimentício composto

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

essencialmente de pasta de cacau) e que não se confunde com o chocolate branco, de acordo com a NESH da posição 1704 (verbis):

'Seção IV

Posição 1704

Esta posição engloba a maior parte das preparações alimentícias com adição de açúcar comercializadas no estado sólido ou semi-sólido em geral prontas para consumo imediato, conhecidos como produtos de confeitaria.

Excluem-se, porém, da presente posição:

a) ...;

b) Os produtos de confeitaria contendo cacau (posição 1806). (A manteiga de cacau não se considera como cacau na acepção desta posição)(grifo nosso).

O produto sob análise não se apresenta revestido de chocolate, mas sim de Massa Galak (chocolate branco), e por essa razão não pode ser considerado como recheado na acepção da subposição 1806.31; deve ser enquadrado, portanto, na subposição restante 1806.32.

Por conter baixa percentagem de cacau. (4,789%), o Chokito Branco não deve ser considerado chocolate (produto alimentício composto essencialmente de pasta de cacau) na acepção da posição 1806, restando o enquadramento do produto no código 1806.32.20."

Verifico, pois, que a recorrente não trouxe nenhum novo argumento capaz de alterar as classificações definidas pela autoridade administrativa e mantida pelo o acórdão ora recorrido, motivo pelo o qual em nada merece ser reformulado o Acórdão nº 14-32.900 da 8ª Turma da DRJ/RPO proferido em sessão de 15 de março de 2011, cujos fundamentos adoto e ratifico, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99.

Multa de Ofício

Não procede a alegação da recorrente de que efetivamente lançou o IPI devido, embora a Autoridade Administrativa tenha entendido de modo diverso. Ao efetuar uma classificação errada de seu produto, no qual se aplica uma alíquota menor do que a que se aplica na correta classificação, a contribuinte deixa de recolher o imposto devido, motivo que enseja o lançamento da multa de ofício, com base no artigo 80, da Lei n°. 4.502/64, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 13 da Lei n°. 11.488/2007, *in verbis:*

***"Art. 80.** A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento* do imposto lançado sujeitará o

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido."

Já a respeito do caráter confiscatório da multa lançada, o que a tornaria inconstitucional, alegado pela recorrente, observa-se que a multa de ofício aplicada decorre de expressa disposição legal.

Nos termos do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, é "*vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade*".

É mansa e pacífica a jurisprudência firmada neste Conselho no sentido de que é defeso a este colegiado administrativo de julgamento pronunciar-se sobre inconstitucionalidade de leis, conforme se depreende da Súmula n. 02:

> *"Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."*

CONCLUSÃO

Tendo em conta a análise e fundamentos efetuados acima, bem como os fundamentos proferidos no voto do acórdão recorrido, conduzo o meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Maria da Conceição Arnaldo Jacó - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro ALEXANDRE GOMES

Inicialmente cumpre destacar que minha discordancia em relação ao bem fundamentado voto proferido pela eminente relatora e conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó se limite tão somente a classificação adotada pela fiscalização e corroborada pela ilustre relatoria para os cereais em barra.

No tocante aos demais temas em debate acompanho o voto proferido pela relatora.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em relação ao classificação fiscal do Cereal em Barra tem-se duas posições antagonicas a saber:

Classificação do Contribuinte	1904.20.00 19.04 Produtos à base de cereais, obtidos por expansão ou por torrefação (flocos de milho (corn flakes), por exemplo); cereais (exceto milho) em grãos ou sob a forma de flocos ou de outros grãos trabalhados (com exceção da farinha, do grumo e da sêmola), pré-cozidos ou preparados de outro modo, não especificados nem compreendidos noutras posições.
Classificação da Fiscalização.	1704.90.90 17.04 Produtos de confeitaria sem cacau (incluindo o chocolate branco). 1704.90.90 Outros

CÓPIA

Como é de conhecimento geral, a classificação fiscal de mercadorias é procedimento complexo e devidamente normatizado.

Busco nas Regras Gerais para interpretação do Sistema Harmonizado a seguinte orientação:

> *"REGRA 3.*
>
> *Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:*
>
> *a)* ***A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas****."*

Verifico junto ao termo de verificação fiscal que acompanha o auto de infração lavrado que a fiscalização entendeu que as barras de cereais deveriam ser classifcadas como sendo produtos de confeitaria.

Em contraposição a esta posição, a Recorrente cita em suas razões de Recurso as conlcusões do Laudo nº CIAL n°. 080/2005, do Instituto de Tecnologia dos Alimentos, da Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Governo do Estado de São Paulo (fls. 6830, abaixo transcrito e cujas conclusões adoto como razão de decidir:

> *"Dentro da tabela de imposto sobre produtos industrializados - TIPI,* ***concluímos pue o mais adequado para o produto Neston Barra seria a classificação fiscal NCM 1904.20.00,*** *ou seja, Preparações alimentícias obtidas a partir de flocos de cereais*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

não torrados ou de misturas de flocos de cereais não torrados com flocos de cereais torrados ou expandidos. "'

Entendo assistir razão ao Recorrente neste ponto.

Trancrevo da NESH o discriminativo do Capítulo 17 da TIPI:

"No presente Capítulo estão compreendidos os açúcares propriamente ditos (sacarose, lactose, maltose, glicose, frutose (levulose), etc), os xaropes, os sucedâneos do mel, os melaços resultantes da extração ou refinação do açúcar, bem como os açúcares e melaços, caramelizados, e os produtos de confeitaria. O açúcar no estado sólido e os melaços podem ser aromatizados ou adicionados de corantes."

Em contrapartida, verifco o que informa a nota explicativa do capítulo 19.04:

"A presente posição compreende diversas preparações alimentícias obtidas a partir de grãos de cereais (milho, trigo, arroz, cevadas, etc), que tenham sido tratadas por expansão ou torrefação, ou, simultaneamente, por estes dois processos, de forma a torná-los crocantes. As referidas preparações destinam-se essencialmente a serem utilizadas, no estado em que se encontram ou misturadas com leite, como alimentos para refeições matinais. Podem ser-lhes adicionados, no decurso ou após a sua fabricação, sal, açúcar, melaço, extratos de malte ou de frutas, ou cacau, etc." .

Também merece destaque o fato de que as mesmas notas explicativas do Sistema Harmonizado da posição 1904, determinam a exclusão desta posição os *"Os cereais preparados revestidos de açúcar, ou contendo-o numa proporção que lhes confira a característica de produtos de confeitaria (posição 17.04).*

Assim, a discussão aqui posta reside na possibilidade de caracterização da barra de cereal como sendo produto de confeitaria, contudo da leitura dos dispositivos normativos acima expostos nos leva a conclusão oposta.

Isto porque, não entendo ser possível carcterizar as barras de cerais como sendo produto de confeitaria uma vez que possuem em sua composição percentuais de cacau inferiores a 6%, conforme exige a nota 3 do Capitulo 19, a saber:

A posição 19.04. não abrange as preparações que contenham mais de 6%, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, nem as revestidas de chocolate ou de outras preparações alimentícias que contenham cacau, da posição 18.06 (posição 18.06)

Em virtude destes fatos, peço vênia a Conselheira Relatora para abrir divergência do seu entendimento e por consequencia, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para manter a classificação fiscal 1904.20.00 para as barras de cereal.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ALEXANDRE GOMES – Redator Designado.

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 02/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA