



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10865.003390/2008-19
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-005.764 – 3ª Turma
Sessão de 19 de setembro de 2017
Matéria IPI
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NESTLE BRASIL LTDA

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CEREAIS EM BARRA SEM CHOCOLATE.

Com fundamento nas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, os cereais em barra, do tipo Neston Banana, Neston Morango, Neston Coco Tostado, Neston Light Damasco, Pêssego e Maçã, Neston Light Frutas Silvestres, classificam-se na posição TIPI 1704.90.90.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Valcir Gassen não votou nesse julgamento, por se tratar de questão já votada pela conselheira Érika Costa Camargos Autran na sessão anterior.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Luiz Augusto do Couto Chagas e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão nº 3302-002.000, de 19 de março de 2013 (fls. 208 a 243) do processo eletrônico), proferido Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que por maioria de votos, deu 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.

A discussão dos presentes autos tem origem no 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.

Cientificado do auto de infração, o Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 65/73, acompanhada dos documentos de fls. 74/124, alegando em síntese que 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 .

A Autoridade Julgadora da 1ª Instância julgou procedente o lançamento.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o contribuinte apresentou recurso voluntário, o Colegiado por maioria de votos, deu 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, conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

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.

Encontram-se identificados no acórdão recorrido como sendo cereais em barra, os produtos "Neston Banana, Neston Morango, Neston Coco Tostado, Neston Light Damasco, Pêssego e Maçã e Neston Light Frutas Silvestres", cuja classificação fiscal restou reformada, mantendo a classificação fiscal 1904.20.00 apresentada pelo contribuinte.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 246 a 251) requerendo a reforma do acórdão recorrido que deu provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, com o restabelecimento da decisão de primeira instância, arguindo que "os produtos Neston Banana, Neston Morango, Neston Coco Tostado, Neston Light Damasco, Pêssego e Maça, Neston Light Frutas Silvestres não podem ser enquadrados na posição 1904, tendo em vista a exceção “a” do item 1904 das Notas Explicativas do

Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH)", sendo "correta sua classificação na posição 1704.

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, a Fazenda Nacional apresentou como paradigma o acórdão de número 320200.129.

A comprovação do julgado firmou-se pela transcrição de inteiro teor ementa do acórdão no corpo da peça recursal.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 286 a 288, sob o argumento que cotejando o acórdão recorrido com o acórdão paradigma, constatou-se, de pronto, que houve encaminhamentos distintos para a mesma situação fática, com interpretações diversas da legislação aplicável, tendo-se, portanto, configurada a divergência jurisprudencial regimentalmente requerida.

No acórdão paradigma, referente ao mesmo contribuinte e aos mesmos produtos, decidiu-se que a classificação correta das barras de cereal é a mesma que restou reformada no acórdão recorrido deste processo, qual seja, a NCM 1704.90.90.

Ainda, de acordo com o voto condutor do acórdão paradigma, "[os] produtos sob exame mostram todas as características típicas de produtos de confeitaria, especialmente em vista da adição de vários tipos de açúcares, compondo uma barra onde se encontram flocos de aveia, cevada e trigo, razão por que devem ter o seu melhor enquadramento na posição "1704".

O Contribuinte apresentou contrarrazões às fls. 299 a 315, manifestando que seja julgado integralmente improcedente o Recurso Especial e parcialmente mantido o v. acórdão recorrido.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Conheço do recurso especial de divergência da Fazenda Nacional por verificar que estão atendidos os requisitos necessários para sua admissibilidade

A divergência suscitada pela Fazenda Nacional foi quanto ao método interpretativo para a classificação fiscal do produto Cereal em Barra.

O acórdão recorrido decidiu pela procedência da classificação adotada pelo sujeito passivo.

Inicialmente, ressalto que de acordo com a Regra Geral n.º 1 para a Interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias: “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:”.

Entretanto, caso pareça que a mercadoria possa classificar-se em duas ou mais posições, a classificação deverá efetuar-se na forma da Regra Geral nº 3:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se referirem, 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.

A Nomenclatura Comum do Mercosul, baseada no Sistema Harmonizado, traz os seguintes dados na época dos fatos:

Capítulo 17

Açúcares e produtos de confeitaria

Nota.

1.- O presente Capítulo não compreende:

- a) Os produtos de confeitaria que contenham cacau (posição 18.06);
- b) Os açúcares quimicamente puros (exceto a sacarose, lactose, maltose, glicose e frutose (levulose)) e os outros produtos da posição 29.40;
- c) Os medicamentos e outros produtos do Capítulo 30.

Notas de subposições.

- 1.- Na aceção das subposições 1701.12, 1701.13 e 1701.14, considera-se “açúcar bruto” o açúcar que contenha, em peso, no estado seco, uma percentagem de sacarose que corresponda a uma leitura no polarímetro inferior a 99,5°.
- 2.- A subposição 1701.13 abrange unicamente o açúcar de cana obtido sem centrifugação, cujo conteúdo de sacarose, em peso, no estado seco, corresponde a uma leitura no polarímetro igual ou superior a 69°, mas inferior a 93°. O produto contém apenas microcristais naturais xenomórficos, não visíveis a olho nu, envolvidos em resíduos de melaço e de outros componentes do açúcar de cana.

Nota Complementar (NC) da TIPI

NC (17-1) Nos termos do disposto na alínea “b” do § 2º do art. 1º da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, com suas posteriores alterações, as saídas dos estabelecimentos industriais ou equiparados a industrial dos produtos classificados no Código 1704.90.10, ficam sujeitas ao

imposto de nove centavos por quilograma do produto.		
NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
17.01	Açúcares de cana ou de beterraba e sacarose quimicamente pura, no estado sólido.	
1701.1	- Açúcares brutos sem adição de aromatizantes ou de corantes:	
1701.12.00	-- De beterraba	5
1701.13.00	-- Açúcar de cana mencionado na Nota 2 de subposição do presente Capítulo	5
1701.14.00	-- Outros açúcares de cana	5
1701.9	- Outros:	
1701.91.00	-- Adicionados de aromatizantes ou de corantes	5
1701.99.00	-- Outros	5
	Ex 01 - Sacarose quimicamente pura	0
17.02	Outros açúcares, incluindo a lactose, maltose, glicose e frutose (levulose), quimicamente puras, no estado sólido; xaropes de açúcares, sem adição de aromatizantes ou de corantes; sucedâneos do mel, mesmo misturados com mel natural; açúcares e melaços caramelizados.	
1702.1	- Lactose e xarope de lactose:	
1702.11.00	-- Que contenham, em peso, 99 % ou mais de lactose, expresso em lactose anidra, calculado sobre a matéria seca	0
1702.19.00	-- Outros	0
1702.20.00	- Açúcar e xarope, de bordo (ácer)	0
1702.30	- Glicose e xarope de glicose, que não contenham frutose (levulose) ou que contenham, em peso, no estado seco, menos de 20 % de frutose (levulose)	
1702.30.1	Glicose	
1702.30.11	Quimicamente pura	0
1702.30.19	Outras	5

1702.30.20	Xarope de glicose	0
1702.40	- Glicose e xarope de glicose, que contenham, em peso, no estado seco, um teor de frutose (levulose) igual ou superior a 20 % e inferior a 50 %, com exceção do açúcar invertido	
1702.40.10	Glicose	0
1702.40.20	Xarope de glicose	0
1702.50.00	- Frutose (levulose) quimicamente pura	0
1702.60	- Outra frutose (levulose) e xarope de frutose (levulose), que contenham, em peso, no estado seco, um teor de frutose (levulose) superior a 50 %, com exceção do açúcar invertido	
1702.60.10	Frutose (levulose)	0
1702.60.20	Xarope de frutose (levulose)	0
1702.90.00	- Outros, incluindo o açúcar invertido e os outros açúcares e xaropes de açúcares, que contenham, em peso, no estado seco, 50 % de frutose (levulose)	5
17.03	Melaços resultantes da extração ou refinação do açúcar.	
1703.10.00	- Melaços de cana	5
1703.90.00	- Outros	5
17.04	Produtos de confeitaria sem cacau (incluindo o chocolate branco).	
1704.10.00	- Gomas de mascar, mesmo revestidas de açúcar	5
1704.90	- Outros	
1704.90.10	Chocolate branco	5
1704.90.20	Caramelos, confeitos, dropes, pastilhas, e produtos semelhantes	5
1704.90.90	Outros	5

Capítulo 18

Cacau e suas preparações

Notas.

1.- O presente Capítulo não compreende as preparações das posições 04.03, 19.01, 19.04, 19.05, 21.05, 22.02, 22.08, 30.03 ou 30.04.

2.- A posição 18.06 compreende os produtos de confeitaria que contenham cacau, bem como, ressalvadas as disposições da Nota 1 do presente Capítulo, as outras preparações

De acordo com notas acima, temos a Nota 1 a) do Capítulo 17 aponta que compreende *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.* E o presente Capítulo não compreende: a) os produtos de confeitaria contendo cacau (posição 18..06).

As Notas 3 e 4 do Capítulo 19 trazem os seguintes textos: *"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 tornálos 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."*

Entendo que a princípio, por força da RGI .3, devemos aplicar a regra 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.*

Por conseguinte, por força da RGI 3 b), cabe-nos perquirir qual é a característica essencial dos cereais em barra.

A posição 17.04 cuida dos produtos de confeitaria, sem cacau (incluído o chocolate branco). Produtos de confeitaria, em princípio, possuem como característica essencial o fato de conter açúcar, correspondendo ao que comumente se denomina "doce" ou "gulosema". Esta posição conforme acima, 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.

Verifica-se que as barras de cereais em questão podem conter açúcar, mas essa não é a sua característica essencial. Ademais, não é só porque um produto contém açúcar que ele deve ser considerado um produto de confeitaria.

No caso dos cereais em barra, a propósito, eles não são vendidos e nem consumidos como "doces" ou "guloseimas", geralmente são vendidas como os produtos dietéticos e cereais matinais ou de consumo para dietas. Assim, pelo exposto, parece-nos que os cereais em barra não são produtos de confeitaria, haja vista que, muito embora contenham açúcar, esta não é sua característica essencial. Portanto, não podem ser classificados na posição 17.04.

Por outro lado, considerando-se a posição 19.04, é indubitável que as barras cereais são produtos à base de cereais. De fato, a posição 19.04 cuida da característica essencial dos cereais em barra, qual seja, consistir em preparações contendo cereais.

Cito ainda a definição do produto de acordo com a Resolução RDC nº 263, de 22 de setembro de 2005- Produtos de Cereais: são os produtos obtidos a partir de partes comestíveis de cereais, podendo ser submetidos a processos de maceração, moagem, extração, tratamento térmico e ou outros processos tecnológicos considerados seguros para produção de alimentos. **A barra de cereais** é um produto obtido da compactação de cereais, ou seja, formadas por cereais processados e aglomerados. Podendo ser incorporado diferentes ingredientes.

Essa também, foi a conclusão em do colegiado que por maioria de votos, em deu provimento parcial ao recurso voluntário para considerar improcedente a classificação fiscal do produto “cereal em barra”, sem chocolate. Transcrevo excerto do voto vencedor do acórdão recorrido, cujo entendimento confirmo no presente voto e adoto como minhas razões de decidir:

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

<i>Classificação do Contribuinte</i>	<i>1904.20.00</i> <i>19.04</i> <i>Produtos à base de cereais,</i> <i>obtidos por expansão ou por</i>
--------------------------------------	---

	<i>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.</i>
<i>Classificação da Fiscalização.</i>	<i>1704.90.90 17.04 Produtos de confeitaria sem cacau (incluindo o chocolate branco). 1704.90.90 Outros</i>

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 classificadas como sendo produtos de confeitaria.

Em contraposição a esta posição, a Recorrente cita em suas razões de Recurso as conclusões do Laudo nº CIAL nº. 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 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, verifico 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 tornálos crocantes. As referidas preparações destinamse essencialmente a serem utilizadas, no estado em que se encontram ou misturadas com leite, como alimentos para refeições matinais. Podem serlhes 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 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 caracterizar as barras de cereais como sendo produto de confeitaria uma vez que possuem em sua composição percentuais de cacau inferiores a 6%, conforme exige a nota 3 do Capítulo 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 face do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões a respeito da classificação fiscal da barra de cereais.

A grande dúvida reside em definir se uma barra de cereal é produto de confeitaria, situação em que assumiria a posição 1704, ou é preparação à base de cereais, classificando-se, então, na posição 1904.

Para tanto, não deve ser utilizada a definição de senso comum do que seja um produto de confeitaria, mas aquilo que o Sistema Harmonizado decidiu agrupar sob esse título. Assim, a classificação deve se basear essencialmente nos textos das posições e notas de seção e capítulo, socorrendo-se, quando necessário, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH).

A mera leitura do Capítulo 17 nos mostra que ele compreende, grosso modo, os açúcares em sentido amplo (açúcar, mel, melaço, lactose, frutose, etc.) e os produtos de confeitaria.

E, para produto de confeitaria, temos a seguinte explicação na Nota Explicativa da 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 por produtos de confeitaria. (grifado)

Esse texto demonstra que a posição 1704 foi concebida para ser a posição preferencial das preparações alimentícias com açúcar, em geral prontas para consumo imediato.

Consta do Auto de Infração a informação de que os produtos que ora se analisa contêm, em média, entre 20% e 40% de açúcares (uma combinação de xarope de glicose, açúcar e, por vezes, mel). Ainda que o SH não estabeleça um percentual mínimo para

se considerar um produto como de confeitaria, trata-se de informação importante para a sua caracterização.

Por sua vez, a posição 1904 destina-se, essencialmente, aos cereais matinais (tipo *corn flakes* ou *müsli*), nos quais não é sequer necessária a adição de açúcar e podem ainda prescindir de algum preparo para seu consumo, segundo consta da Nota Explicativa da posição 1904:

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, melão, extratos de malte ou de frutas, ou cacau. (grifado)

Do texto da posição 1904, deve ser dada atenção especial ao seu fim, que demonstra a relação desta posição com as demais do Sistema Harmonizado. Importante lembrar que há posições que possuem uma característica atrativa ou, ao contrário, residual, em relação a outras posições. A característica residual da 1904 está expressa no fim do texto da posição:

*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.** (grifado)*

O trecho acima negrito quer dizer que um produto somente será aqui classificado se não estiver compreendido em outra posição, que as demais posições prevalecem sobre esta.

As Notas Explicativas do 1904 esclarecem definitivamente a questão ao apontar a exclusão dos cereais que contenham açúcar em proporção de produtos de confeitaria:

*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 17.04). (grifado)*

Assim, a interpretação que considere o conjunto dos textos e notas pertinentes, nos mostra que, regra geral, as preparações com açúcar ficam no 1704. A 1904 é uma posição de alcance reduzido, destinada aos cereais para refeições matinais, com ou sem

açúcar, aos quais normalmente se adiciona leite, na qual se classifica uma preparação de cereais **se não estiver compreendida em outra posição**.

Considerando que a barra de cereais consiste em uma aglomeração de cereais banhados em calda resultante da mistura de diversos açúcares, ela deve ficar na posição de produto de confeitaria. Não há como classificá-la em uma posição que se destina essencialmente aos cereais matinais e onde somente se classificam as preparações com cereais se já não estiveram compreendidos em outra posição.

Em acréscimo, este produto já foi objeto de consulta na Receita Federal, tendo sido classificado na posição 1704, a saber: na Solução de Divergência Coana nº 1/2001 (que pacificou classificação divergente da barra de cereais), na Solução de Consulta nº 79/2003 e na Solução de Consulta nº 116/2010.

Consta da Coletânea dos Pareceres de Classificação da Organização Mundial das Aduanas (OMA), organismo responsável pelo Sistema Harmonizado e pela classificação de mercadorias em nível mundial, entre várias outras competências, a classificação da barra de gergelim com mel (conhecida como halvá ou halwa) na posição 1704, o que reforça o raciocínio aqui exposto. A Coletânea dos Pareceres de Classificação da OMA encontra-se publicada no site da Receita Federal.

Por todo o exposto, a barra de cereal, do tipo Neston Banana, Neston Morango, Neston Coco Tostado, Neston Light Damasco, Pêssego e Maçã, Neston Light Frutas Silvestres, classifica-se como 1704.90.90, com base na RG-1 (texto da posição 1704), RG-6 (texto da subposição 1704.90) e RGC-1 (texto do item 1704.90.90) da TEC do Mercosul, aprovada pelo Decreto nº 2.376/1997, e subsídio das NESH das posições 1704 e 1904.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal