



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

Processo n° 10932.000075/2005-46
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-005.856 – 3ª Turma
Sessão de 18 de outubro de 2017
Matéria IPI
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NESTLE BRASIL LTDA

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/08/2002

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CEREAIS EM BARRA.

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 Tatiana Midori Migiyama (relatora) e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(Assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra Acórdão nº 3302-002.001, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso para considerar improcedente a classificação fiscal do produto “cereal em barra”, sem chocolate, consignando a seguinte ementa (Grifos meus):

“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/08/2002

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

Recurso Voluntário Provido em Parte.”

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que:

- Os cereais em barra possuem em sua composição quantidade considerável de açúcares o que afastaria sua classificação na posição 2601 e 1904;
- A autuação também se fundamentou na Solução de Divergência COANA nº 01/2001 que tratou da classificação fiscal de produtos desta natureza (Barras de Cereais), na Decisão SRRF/10ª RF/ DIANA Nº 52/2000, e na Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DIANA nº 79, de 19 de novembro de 2003, que analisa produtos similares aos fabricados pela autuada

-
- Considerando que os produtos Neston Banana, Neston Morango, Neston Coco Tostado, Neston Light Damasco, Pêssego e Maça, Neston Light Frutas Silvestres não podem ser enquadrados seja na posição 2106, seja 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), correta sua classificação na posição 1704.

Em Despacho às fls. 763 a 764, foi dado seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões ao recurso especial interposto foram apresentadas pelo sujeito passivo, que trouxe, entre outros:

- O sujeito passivo enquadrou as barras de cereais Neston no subitem NCM 2106.90.90, independentemente de serem cobertas ou não com chocolate, eis que esse subitem está contido no Capítulo NCM 21, que diz respeito a “preparações alimentícias diversas”;
- De acordo com a TEC, os produtos enquadrados nessa classificação fiscal seriam tributados pelo IPI com alíquota zero;
- A Fiscalização considerou que as barras de cereais seriam produtos de confeitaria, de modo que estariam abrangidos pelo subitem NCM 1704.90.90. Tal posição NCM era tributada à época à alíquota de 5% de IPI;
- Não se admite que as barras de cereais sejam tratadas como produtos de confeitaria ou derivados de chocolate como se fosse “doce”, por questões técnicas relacionadas à composição das barras de cereais por conta dos ingredientes utilizados;
- A autuação não foi lavrada com base em laudo técnico.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo, eis que atendidos os pressupostos de admissibilidade constante do art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores.

Ora, a comprovação da divergência é inegável, vez que para idêntico produto e fabricado pela mesma empresa, o acórdão recorrido e o indicado como paradigma entendem por classificações fiscais diferentes. O recorrido entende como correta a classificação fiscal da posição NCM 1904.20.00 da TIPI, enquanto o paradigma da posição NCM 1704.90.20.

Contrarrazões devem ser consideradas, vez que tempestivas.

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer sobre o cerne da lide – se a classificação da posição NCM 1904.20.00 estaria correta quando se tratasse de barras de cereais Neston:



Para clarificar esta questão, vale lembrar que a classificação fiscal é feita por meio do código NCM Nomenclatura Comum do Mercosul, e que tem por base o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH) adotado no País por meio do Decreto nº 97.409, de 1988, o qual promulgou a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias.

Para sua composição, O Brasil, a Argentina, o Paraguai e o Uruguai adotam, desde janeiro de 1995, a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que tem por base o Sistema Harmonizado(SH). Assim, dos oito dígitos que compõem a NCM, os seis primeiros são formados pelo Sistema Harmonizado, enquanto o sétimo e oitavo dígitos correspondem a desdobramentos específicos atribuídos no âmbito do MERCOSUL.

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.

Este Sistema foi criado para promover o desenvolvimento do comércio internacional, assim como aprimorar a coleta, a comparação e a análise das estatísticas, particularmente as do comércio exterior. Além disso, o SH facilita as negociações comerciais internacionais, a elaboração das tarifas de fretes e das estatísticas relativas aos diferentes meios de transporte de mercadorias e de outras informações utilizadas pelos diversos intervenientes no comércio internacional.

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.

Desta forma, a classificação de mercadorias no Mercosul é realizada com base em seis Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (6 RGI/SH) e na Regra Geral Complementar (RGC —1). Regras previstas na Resolução Camex nº 42, de 2001 e também na Instrução Normativa SRF nº 99, de 2001 – sendo a classificação de um produto determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, e pelas demais regras de classificação (Regra Geral nº 1 de Interpretação do Sistema Harmonizado — RGI 1).

A classificação nas subposições de uma mesma posição é determinada pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição correspondentes (RGI 6). Essas mesmas regras aplicam-se para o enquadramento de um produto nos itens e subitens de uma subposição (Regra Geral Complementar nº 1 — RGC 1).

Clarificada a composição dos códigos, quanto à classificação do produto, importante trazer breve histórico do ocorrido.

Recorda-se que o sujeito passivo enquadrou as barras de cereais Neston no subitem NCM 2106.90.90, independentemente de serem cobertas ou não com chocolate. NCM 21 – preparações alimentícias diversas.

A fiscalização considerou tais barras como produtos de confeitaria de NCM 1704.90.90. Ademais, não se considerou para a autuação laudo técnico.

Não obstante, é de se considerar que as barras de cereais não devem ser tratadas como produtos de confeitaria ou derivados de chocolate – como doces.

Ora, no capítulo NCM 17 – que trata de açúcares e produtos de confeitaria, tem-se que:

“No presente Capítulo estão compreendidos os açúcares propriamente ditos (sacarose, lactose, maltose, glicose, frutose, etc.), os xaropes, os sucedâneos de mel, os melaços resultantes de 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.

Excluem-se, todavia:

- a) O cacau em pós com açúcar, o chocolate (com exceção do chocolate branco) e os produtos de confeitaria contendo cacau em qualquer proporção (posição 18.06).*
- b) As preparações alimentícias adicionadas de açúcar, dos capítulos 19, 20, 21 ou 22.*
- c) As preparações forrageiras adicionadas de açúcar, da posição 23.09.*
- d) Os açúcares quimicamente puros (com exceção da sacarose, lactose, maltose, glicose e frutose (levulose)), mesmo em solução aquosa (posição 29.40).*

e) *As preparações farmacêuticas adicionadas de açúcar (Capítulo 30).”*

Vê-se que no Capítulo NCM 17 enquadram-se os produtos cujo componente preponderante é o açúcar. Tanto é assim que os produtos que fazem parte dessa classificação são gomas de mascar revestidas de açúcar, caramelos, confeitos, dropes, etc.

As barras de cereais não devem ser consideradas confeitos e não guardam nenhuma similaridade com os produtos classificados na subposição NCM 1704.90.

As barras de cereais possuem em sua composição percentuais de cacau inferiores a 6%. São misturas de flocos e grãos de cereais com frutas e outros ingredientes. Portanto, estão classificados como produtos misturados. Nas barras de cereais os componentes essenciais são os próprios cereais – eis que são a base de sua constituição para conferir valor nutricional e energético.

Nos termos da Regra de Interpretação 3 b e Regra de Interpretação 4 – não há como se equiparar as barras de cereais a produtos de confeitaria ou a preparações à base de cacau, considerando o percentual de açúcar na composição dos r. produtos, bem como o componente essencial (que são os cereais).

Frise-se tal entendimento o Laudo CIAL 80/2005 emitido pelo Instituto de Tecnologia de Alimentos da secretaria de Agricultura e Abastecimento do Governo do Estado de São Paulo:

“Dentro da tabela de imposto sobre produtos industrializados – TIPI, concluímos que os 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”.

Com efeito, importante rever a descrição?

“1904.20.00 - Preparações à base de cereais, farinhas, amidos, féculas ou de leite; produtos de pastelaria - Produtos à base de cereais, obtidos por

*expansão ou por torrefação (por exemplo, flocos de milho (“corn flakes”)); 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), précozidos ou preparados de outro modo, não especificados nem compreendidos em outras posições - **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**”.*

Nesse sentido, inegável que as barras são enquadradas nessa posição NCM 1904.20.00, eis que as barras de cereais Neston são uma preparação alimentar, cujos ingredientes principais são cereais (mix de aveia, flocos de cevada, flocos de trigo, cereal de base láctea), concentrados de frutas e mel, destinados a manutenção da saúde e do bem-estar dos consumidores, por terem baixo teor de gorduras e serem ricos em fibras, adequando-se perfeitamente ao subitem NCM 1904.20.00.

Ademais, importante apenas recordar que há inúmeros precedentes favoráveis à classificação adotada pelo sujeito passivo nesse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como no TRF3 (para o mesmo sujeito passivo).

Em vista de todo o exposto, conheço o recurso especial da Fazenda Nacional e nego-lhe provimento.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama

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