



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

Processo n° 11065.002217/2007-09
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-004.911 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2018
Matéria IPI.CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente NESTLE BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/01/2003 a 31/12/2003, 15/01/2004 a 30/09/2004, 31/10/2004 a 31/12/2006

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. NESTON BARRA (SEM CHOCOLATE).

Cereais em barra ou barras de cereais, contendo mix de aveia, flocos de cevada, flocos de trigo, cereal de base láctea, frutas, aromas, gorduras, açúcar, corante, lecitina de soja e sal refinado, sem cacau, classificam-se no código 1704.90.90 da TIPI.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. NESTON BARRA (COM CHOCOLATE).

Cereais em barra ou barras de cereais, contendo mix de aveia, flocos de cevada, flocos de trigo, cereal de base láctea, frutas, aromas, gorduras, açúcar, corante, lecitina de soja e sal refinado, **com** cacau, classificam-se no código 1806.32.20 da TIPI.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 10/01/2003 a 31/12/2003, 15/01/2004 a 30/09/2004, 31/10/2004 a 31/12/2006

MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A classificação incorreta do produto implica no não recolhimento ou recolhimento a menor do tributo, fato que enseja o lançamento da multa de ofício respectiva.

MULTA DE OFÍCIO. INCONSTITUCIONALIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO. SÚMULA CARF. APLICAÇÃO.

É defeso a este colegiado administrativo de julgamento pronunciar-se sobre inconstitucionalidade de leis, aplicando-se ao caso a Súmula CARF nº 2.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Os Conselheiros Diego Weis Júnior e Jorge Lima Abud não participaram do julgamento em razão dos votos definitivamente proferidos pelos Conselheiros Lenisa Rodrigues Prado e Charles Pereira Nunes na sessão de 27 de setembro de 2017, conforme artigo 58, §5º do Anexo II do RICARF.

[assinado digitalmente]

Paulo Guilherme Déroulède

[assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, José Renato Pereira de Deus, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Prado, Charles Pereira Nunes, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até o presente momento processual, os quais foram relatados de forma minudente, adoto o relatório da r. decisão recorrida, conforme a seguir transcrito:

O estabelecimento equiparado a industrial acima qualificado foi autuado por Auditores-Fiscais da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo (DRF/NHO), por falta de lançamento do IPI nas notas fiscais de saída, decorrente de erro de classificação fiscal e de alíquota dos produtos vendidos pelo estabelecimento, conforme discriminação que segue:

a) Auto de Infração das fls. 287 a 291 (vol. II), e anexos, referente a períodos de apuração decendiais, lavrado para formalizar a exigência do IPI, no valor de R\$ 56.094,15, acrescido de juros de mora e da multa de ofício de 75 %, por falta de lançamento do imposto, inclusive nos casos em que houve cobertura de créditos;

b) Auto de Infração das fls. 305 a 308 (vol. II), e anexos, referente a períodos de apuração quinzenais, lavrado para formalizar a exigência do IPI, no valor de R\$ 40.817,09, acrescido de juros de mora e da multa de ofício de 75 %, por falta de lançamento do imposto; e c) Auto de Infração das fls. 315 a 318 (vol. II), e anexos, referente a períodos de apuração mensais, lavrado para formalizar a exigência do IPI, no valor de R\$ 96.451,23, acrescido de juros de mora e da multa de ofício de 75 %, por falta de lançamento do imposto.

As autuações antes referidas somaram a importância de R\$ 463.409,90, na data dos lançamentos de ofício, cuja motivação

se encontra explicitada no Relatório de Ação Fiscal das fls. 329 a 344 (vol. II), a seguir resumido.

Trata-se de estabelecimento comercial atacadista, designado no âmbito da pessoa jurídica como Centro de Distribuição, sendo equiparado a estabelecimento industrial por força do disposto no art. 9º 2, III, do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, Regulamento do IPI (RIPI), de 2002, e que dá saída a barras de cereais, ou cereais em barra, designados genericamente como "Neston Barra de Cereais", cujos ingredientes são, em especial: xarope de glicose, aveia em flocos, flocos de cevada, gordura vegetal e frutas expandidos", ao qual corresponde alíquota zero do IPI, classificação e alíquota com as quais a fiscalização não concordou.

O Relatório de Ação Fiscal menciona a existência de consulta sobre a classificação fiscal de barras de cereais similares ao Neston Barra de Cereais, sem cacau na composição, indicando e transcrevendo o teor da Solução de Divergência Coaria nº 1, de 18 de abril de 2001, com ementa publicada no Diário Oficial da União de 23 de maio de 2001, segundo a qual "Produto de confeitaria à 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 espessante (lecitina de soja), apresentado em caixa de papelão, contendo oito barras, embaladas separadamente, cada uma com 22 gramas, denominado comercialmente 'Snack Sense', classifica-se no código 1704.90.90 da TW, ao qual corresponde alíquota de 5% do IPI.

O mesmo Relatório menciona a existência de consulta sobre a classificação fiscal de barras de cereais similares ao Neston Barra de Cereais, dessa feita com cacau na composição, indicando e transcrevendo o teor da Decisão SRRF/10ª RF/Diana nº 73, de 8 de agosto de 2000, com ementa publicada no Diário Oficial da União de 10 de outubro de 2000, segundo a qual "Produto de confeitaria contendo cacau, composto de glucose, açúcar, mel, açúcar mascavo, maltodextrina, 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 de xarope e cereais, apresentado em barras ou tabletes com peso líquido de 12 e 25 gramas, denominado Cereal-Mix' " classifica-se no código 1806.32.20 da TIPI, ao qual também corresponde alíquota de 5% do IPI.

Tais divergências de classificação e de alíquota do imposto em discussão justificaram as autuações de início referidas.

• As infrações foram enquadradas nos dispositivos citados nas fls. 291, 308 e 318 (vol. II).

Esse enquadramento sujeitou o interessado à multa de ofício de 75%, por falta de lançamento do IPI, inclusive nos casos em que

houve cobertura de créditos, conforme art. 80, I, da Lei n 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação dada pelo art. 45 da Lei n 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e a juros de mora, previstos no art. 61, § 3 2, da Lei n 9.430, de 1996.

O sujeito passivo foi cientificado dos lançamento de ofício em 26 de setembro de 2007, segundo consta nas fls. 287/288, 305/306 e 315/316 (vol. II), e apresentou impugnação tempestiva, em 24 de outubro de 2007, por meio do arrazoado das fls. 347 a 354 (vol. III), firmado por advogado, credenciado pela procuração da fl. 412 (vol. III), e instruído com os documentos das fls. 355 a 411 e 413 a 430 (vol. III), alegando, em suma, o que segue.

Diz que as autuações impostas encontram-se eivadas de ilegalidades e inconstitucionalidades que lhes retiram a validade, razão pela qual deverão ser anulados os Autos de Infração.

Na sequência, afirma que a classificação fiscal adotada pelos autuantes para os cereais em barra, sem e com chocolate, nesse caso com menos de 6% em peso, de cacau, não é correta, porque não está em conformidade com as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH).

Informa que os produtos cuja classificação se discute são fabricados 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.

Invoca a Regra Geral n 3 (RGI 3) para Interpretação do SH, para sustentar que a classificação na posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas, motivo pelo qual a classificação adotada pelo estabelecimento estaria correta.

O impugnante esclarece que classificou seus produtos no código 2106.90.90 da TIPI, até 14 de agosto de 2002, e no código 1904.20.00 da mesma tabela, a partir de 15 de agosto de 2002, aos quais corresponde alíquota zero do IPI, discordando da reclassificação efetuada neste processo, porque os cereais em barra não são produtos de confeitaria.

A defesa também menciona o Laudo CIAL n 080/2005, do Instituto de Tecnologia de Alimentos da Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo, segundo o qual "Dentro da tabela de imposto sobre produtos industrializados — TIPI, concluímos que 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'".

Mudando de tópico, o impugnante alega ilegalidade e inconstitucionalidade da multa de ofício de 75% do IPI, dizendo que essa penalidade caracteriza confisco e que o art. 80 da Lei ri 4.502, de 1964, destina-se a punir a falta de lançamento ou de recolhimento do referido imposto, o que não ocorreu no caso concreto. Além disso, em caso de dúvida, a legislação deve ser

interpretada de modo favorável ao infrator, segundo o art. 112 da Lei n 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN).

Pede a improcedência do Auto de Infração contestado, solicitando a juntada de novos documentos e declarações e a produção de prova pericial técnica, para que seja determinada a correta classificação fiscal dos produtos objeto da autuação.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento sintetizou, na ementa a seguir transcrita, a decisão proferida.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/01/2003 a 31/12/2003, 15/01/2004 a 30/09/2004, 31/10/2004 a 31/12/2006

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS.

Cereais em barra ou barras de cereais, contendo mix de aveia, flocos de cevada, flocos de trigo, cereal de base láctea, frutas, aromas, gorduras, açúcar, corante, lecitina de soja e sal refinado, sem cacau, classificam-se no código 1704.90.90 da TIPI, ao qual corresponde alíquota de 5% para o IPI, e os mesmos produtos, com cacau, classificam-se no código 1806.32.20 da TIPI, ao qual corresponde alíquota de 5% para o IPI.

MULTA. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E DE ILEGALIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, e vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, bem assim deixar de aplicar penalidade devidamente prevista em lei.

PEDIDO DE PERÍCIA.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que deixou de atender aos requisitos legais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Assim, inconformada com a decisão de primeira instância, a empresa após ciência em 07/12/2010, conforme AR de fl. 455, apresenta em 05/01/2011, fls. 459/469 e documentos de fls. 470/498, Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, arguindo, em síntese:

Que, por aplicação da RGI/SH nº 3, deve-se adotar a classificação fiscal mais específica em detrimento da mais genérica, razão pela qual a classificação fiscal por ela adotada é

a correta, posto que descreve com maior proximidade as características dos produtos fabricados pela empresa; que os produtos têm a seguinte composição: mix de aveia, flocos de cevada, flocos de trigo, cereal de base láctea, frutas, aromas, gorduras, açúcar, corante, lecitina de soja e sal refinado. Desta composição, 48% (quarenta e oito por cento) dos produtos industrializados são formados pelas matérias-primas de base cereal, tais como aveia, cevada, flocos de trigo e cereal com base láctea, enquanto que o restante de sua composição é formada pelos considerados coadjuvantes tecnológicos, tais como gordura vegetal hidrogenada, oleína de palma, xarope de glicose, lecitina, corantes e aromatizantes. Em razão desse alto percentual de cereal, entende que as barras de cereais, revestidas ou não de chocolate, não podem ser classificadas como produtos de confeitaria, devendo ser classificadas como preparações à base de cereais; em relação às barras de cereais revestidas com chocolate, alega que a adição mínima de cacau ao produto não subverte a natureza do produto original, impossibilitando, assim a sua classificação no capítulo 18;

Quanto à multa de ofício, entende que esta não é cabível, tendo em vista que efetuou o lançamento do IPI que entendia devido, mesmo sendo este à alíquota zero; que o percentual de 75% confere à multa o caráter confiscatório, o que é vedado pela Constituição; que, havendo dúvida na capitulação legal do ou sobre qual seja a penalidade aplicável, a solução deve ser a mais favorável ao acusado do ilícito, por força do princípio contido no artigo 112 do CTN; e que, mantendo-se a multa, esta não pode ultrapassar o percentual de 20%, sob pena de ferir o disposto no art. 150, IV, da Constituição.

Ao final, requereu o cancelamento dos Autos de Infração; caso estes sejam mantidos, seja a multa reduzida ao patamar de 20%.

Através da Resolução Carf nº **3202.000.368**, de 20/03/2015, o julgamento foi convertido em diligência nos seguintes termos:

Acontece que, pesquisando na internet sobre o produto “Neston Barra de Cereal”, encontrei, no endereço eletrônico <http://www.jusbrasil.com.br/diarios/70252850/trf3judicialicapitalsp14052014pg199>, a informação de que a Nestlé Brasil Ltda ajuizou, perante a Justiça Federal de São Paulo, ação ordinária em que se discute exatamente a mesma matéria dos autos.

Por sua vez, consultando o sítio eletrônico da Justiça Federal em São Paulo, no endereço <http://www.jfsp.jus.br/forunsfederais/>, confirmei a informação, sendo que, na movimentação de número 137, tem-se o inteiro teor da sentença, que é o seguinte:

(...)

Uma vez que, na ação judicial, discute-se a classificação fiscal dos mesmos produtos (barras de cereais, com ou sem chocolate) e os mesmos códigos NCM pretendidos nestes autos (tanto pela contribuinte quanto pelo Fisco), resta saber se diz respeito à mesma filial atuada ou à matriz desta, para fins de se verificar a existência de concomitância. (sic).

*Pelo exposto, voto no sentido de **CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA**, para que a autoridade preparadora informe se a empresa que ajuizou a referida ação judicial (processo nº 000627811.2012.403.6100, em trâmite perante a 26ª Vara Cível da Justiça Federal de São Paulo) é a empresa matriz da Nestlé Brasil S/A ou se se trata da mesma filial objeto da autuação a que se referem estes autos.*

Em decorrência da diligência foi emitida a Informação Fiscal de fls.579/580, nos termos a seguir transcrita, em apertada síntese:

*do que consta no site externo da Justiça Federal - Seção Judiciária de São Paulo para tal Ação, onde no item "Assunto" foi cadastrado: "Processo Administrativo Fiscal - processo administrativo - tributário cancelamento do AI **MPF811900/00682/06 PA 437/07-61 a tutela**", tem-se um indicativo de que a Ação trata de Auto de Infração diverso do presente processo administrativo. Em consulta efetuada no sistema da RFB ao processo administrativo nº10932.000437/2007-61 mencionado na Inicial acima referida, verifica-se que o **MPF nº 0811900/2006/00682-9**, de 21/08/2006, é referente ao CNPJ nº 60.409.075/0100-34, conforme documento juntado à folha 578 cuja cópia foi extraída do processo.nº10932.000437/2007-61.*

Em conclusão, somente a Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional respectiva é que pode responder com segurança sobre informações relativas ao processo judicial em comento.

Adicionalmente, informamos que o contribuinte manifestou-se quanto à Resolução em questão juntando os documentos constantes às folhas 513/575

O contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fl.513/515 e documentos de fls.516/575, onde alega:

(...)

8. Como se pode ver, com exceção da discussão referente à classificação fiscal do produto "Galak Ball", a acusação fiscal formulada naquele Auto de Infração é semelhante àquela que deu origem à autuação ora debatida, uma vez que ambas dizem respeito à classificação fiscal de barras de cereais para fins de incidência do IPI. No entanto, aquela Ação Anulatória não engloba a presente autuação, motivo pelo qual não existe qualquer correlação entre os processos, nem mesmo eventual litispendência que possa prejudicar o julgamento deste processo administrativo.

*9. Por outro lado, vale destacar que a Requerente obteve sentença favorável naquela Ação Anulatória, a qual ratificou perícia judicial **que confirmou a classificação fiscal adotada pela Requerente para suas barras de cereais Neston (NCM 1904.20.00), independentemente da presença ou não de chocolate em sua receita (doe 5)**. Por conta disso o processo se*

encontra atualmente no Tribunal Regional Federal da 3ª Região, para reapreciação da sentença. (grifei).

10. Dessa forma, mesmo restando comprovado que não diz respeito à autuação discutida neste processo administrativo, a Ação Anulatória nº 0006278-11.2012.4.03.6100 pode ser utilizada como precedente para o julgamento do Recurso Voluntário interposto pela Requerente, em vista da identificação das matérias envolvidas.

11. Por todo exposto, diante da demonstração da não correlação da Ação Anulatória nº 0006278-11.2012.4.03.6100 com o crédito tributário questionado neste processo administrativo, deve-se dar prosseguimento ao feito para que o Recurso Voluntário interposto nestes autos seja regularmente julgado.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Relatora:

PRELIMINARES

Dos requisitos de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e atende aos pressupostos legais de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Da inexistência de concomitância

Constata-se do teor da Informação Fiscal de fls.579/580 que a ação judicial impetrada trata de Auto de Infração referente ao PAF nº 10932.000437/2007-61, diverso do presente processo administrativo e se relaciona ao CNPJ nº 60.409.075/0100-34, também diferente do CNPJ da ora autuada. Assim em face do princípio da autonomia dos estabelecimentos, *ex vi* do artigo 57 da Lei nº 4.502, de 1964 do IPI, infere-se que no presente caso não há concomitância, visto que a propositura da referida ação judicial foi efetuada por contribuinte diverso.

Ainda em reforço ao tema, cabe realçar que tanto o parágrafo único do 2º art. 38 da Lei nº 6.830, de 1980, bem como o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 07, de 22 de agosto de 2014, cujo excerto da ementa a seguir se reproduz, trazem em seus comandos a hipótese de propositura **pelo contribuinte**, categoria esta definida no âmbito do Direito Tributário no inciso I, do parágrafo único do artigo 121, do CTN.

¹ Em consulta ao e-processo, referido processo encontra-se na PFN.

² Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, (...).

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto

Assim, infere-se que inexistindo concomitância, conseqüentemente não há renúncia à esfera administrativa.

MÉRITO

Da identificação dos produtos comercializados pela fiscalizada

Esclarece a fiscalização no Relatório Fiscal de fls.332/347:

O contribuinte supra identificado, doravante denominado Nestlé ou fiscalizada, é estabelecimento equiparado a industrial que dá a saída a barras de cereais, classificados pela fiscalizada nas posições 1904.20.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). Na fabricação das referidas barras são utilizados como insumos xarope de glicose, aveia em flocos, flocos de cevada, gordura vegetal, frutas desidratadas, entre outros, além de material de embalagem.

A filial ora fiscalizada é um Centro de Distribuição (CD), que realiza operações de venda, sendo esta unidade considerada comerciante atacadista equiparada a industrial, nos termos do art. 9º, inc. III, do RIPI/02, ficando obrigada ao lançamento do IPI nas Notas Fiscais de sua emissão, conforme prescrevem os arts. 123, inciso I, alínea "b" e 110, inc. II, alínea "c", do RIPI/02.

Nesse caso, a cobrança do IPI devido pelos Centros de Distribuição fica a cargo das unidades da SRF que jurisdicionam esses estabelecimentos.

Continua a fiscalização:

*Os produtos comercializados pela fiscalizada, objetos desta fiscalização, podem ser identificados genericamente como **NESTON BARRA DE CEREAIS**, sendo encontrados na categoria genérica "cereais". As barras, apesar de possuírem diversos nomes, sabores e embalagens, para fins de classificação fiscal serão analisadas conjuntamente.*

(...)

De acordo com as informações divulgadas, os produtos objeto da fiscalização, ou seja, as barras de cereais, fazem parte da linha Neston Barra e se encontram na categoria Cereais Nestlé.

Na categoria Suplementos Alimentares, é interessante mencionar, encontra-se a linha Nutren Active, a qual é constituída de um outro produto, isto é, um preparado em pó para ser consumido junto ao leite. Este preparado, em sua composição, apresenta ingredientes com verdadeira

característica de suplementação, como vitaminas, minerais fibras e proteínas, além de suprir 45% das necessidades diárias de certos nutrientes, segundo as informações obtidas.

Constata-se, portanto, que as barras de cereal não são classificadas, dentro do sítio da fiscalizada, como suplementos alimentares.

A linha Neston Barra apresenta uma série de produtos, os quais, neste momento, são assim elencados dentro do sítio da fiscalizada:

- *Neston Barra de Cereais Coco Tostado*
- *Neston Barra de Cereais Banana, Aveia e mel*
- *Neston Barra de Cereais Light Maçã com Canela*
- *Neston Barra de Cereais Light Açaí com Guaraná*
- *Neston Barra de Cereais Light Acerola com Laranja*
- *Neston Barra de Cereais Light Castanha de Cajú com Chocolate(sic)*
- *Neston Barra de Cereais Light com cobertura de Goiaba*
- *Neston Barra de Cereais Light Fruta e Fibra*
- *Neston Barra de Cereais Light Frutas Amarelas*
- *Neston Barra de Cereais Light Pêssego e Mate Tostado*
- *Neston Barra de Cereais Morango com Iogurte*
- *Neston Barra Light Banana com Chocolate*
- *Neston Barra Light Frutas Vermelhas com chocolate*

Em vista das razões recursais verifica-se que o cerne da controvérsia reside na classificação fiscal dos produtos: cereais em barras e cereais em barras, com chocolate.

CÓDIGO NCM	CEREAIS EM BARRA	CEREAIS EM BARRA COM CHOCOLATE
FISCALIZAÇÃO	1704.90.90	1806.32. 20
CONTRIBUINTE	1904.20.00	1904.20.00

Da Classificação Fiscal dos produtos

O Brasil, como Parte Contratante da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de mercadorias aplica no processo classificatório de uma mercadoria/produto as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) e, subsidiariamente, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (NESH).

Com efeito, o Brasil como Estado-Parte do Mercosul, adota a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) que tem por base o Sistema Harmonizado (SH).

Nesse sentido, o Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, vigente à época dos fatos aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI que tem por base a Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM) constante do Decreto nº 2.376, de 12 de novembro de 1997, com alterações posteriores.

A NCM constitui a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado (NBM/SH) para todos os efeitos previstos no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.154, de 1º de março de 1971.

Assim, conforme o artigo 16 do Decreto nº 4544, de 2002, a classificação de um determinado produto na NCM através da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, rege-se pelas as Regras Gerais para Interpretação (RGI), Regras Gerais Complementares (RGC) e Notas Complementares (NC), todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), integrantes do seu texto, *ex vi* do art. 3º do Decreto-lei nº 1.154, de 1º de março de 1971.

Dispõe ainda o referido decreto em seu art. 17, que as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal, constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem assim das Notas de Seção, Capítulo, posições e de subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado.

A NCM/SH, retromencionada, é desdobrada em seções, capítulos, subcapítulos, posições, subposições, itens e subitens, porém, determina a RGI 1 que os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo, **enquanto que para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo.**

Prescreve a 1ª Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (RGI 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:” (grifei).*

As Regras Gerais Complementares (RGC) assim dispõem:

1. (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.

A RGC-1 é a regra regional, criada na NCM/SH para determinar a classificação de uma mercadoria no item e, dentro deste, no subitem correspondente.

Com efeito, a classificação fiscal de uma mercadoria pressupõe a perfeita identificação e esta encontra amparo no universo da Merceologia que, segundo a ³abalizada doutrina sobre o assunto, trata-se do estudo técnico e econômico de todas as problemáticas afetas ao projeto, produção, comercialização, uso e pós-uso das mercadorias, sejam elas tangíveis ou não.

Estando os códigos NCM suscitados em diferentes capítulos, cabe a análise das referidas NCM à luz das Regras Gerais de Interpretação (RGI) e subsidiariamente das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), na versão luso-brasileira, aprovada pelo Decreto nº 435, de 1992 e alterações posteriores, editadas através da IN SRF nº 157, de 10/05/2002, vigentes à época dos fatos.

Por oportuno, é importante ressaltar que os agrupamentos de mercadorias no Sistema Harmonizado são feitos conforme os interesses do comércio internacional, principalmente em decorrência do valor comercializado mundialmente, assim nem sempre a identificação comercial de um produto encontra semelhante identificação para fins de classificação no referido sistema, visto que a classificação decorre da aplicação das Regras Gerais para Interpretação (RGI), Regras Gerais Complementares (RGC) e Notas Complementares (NC), todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), como já destacado.

Cabe ainda destacar que para a identificação do capítulo e da posição são usadas as notas de seção e de capítulo, estas, por terem a mesma hierarquia, não se contradizem, mas se completam.

Quanto ao conteúdo das notas estas podem ser conceituais, exemplificativas, limitativas, excludentes e mistas.

Para identificar a subposição utilizam-se as notas de subposição.

Antes porém de iniciarmos a análise classificatória faz-se mister uma breve abordagem sobre as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado NESH.

Considerações sobre as NESH

As NESH foram introduzidas no ordenamento jurídico brasileiro através do Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992 e sofrem constantes atualizações, conforme já prevê o art. 2º do referido ato.

Com efeito, observa-se que o escopo orientador das NESH situa-se no campo da subsidiariedade, visando elucidar certos termos e expressões nos textos das posições, subposições e Notas do Sistema Harmonizado de natureza eminentemente tecnológica em face dos avanços rápidos e substanciais em muitos objetos merceológicos.

Todavia, pelo seu caráter fundamental atribuído pelo decreto, conforme parágrafo único do ⁴art. 1º, na orientação que confere ao classificador a fonte primeira de

³ Dalston, Cesar Olivier, *Classificando mercadorias: Uma Abordagem Didática da Ciência da Classificação de Mercadorias* - São Paulo, Lex Editora - Aduaneiras, 2005, pág.53/56

⁴ Parágrafo único. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção,

interpretação acerca do objeto merceológico perquirido, o seu alcance é apenas subsidiário e não exaustivo, visto que do ponto de vista legal a classificação é obtida pela aplicação das Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI).

Colaciona-se a seguir os fundamentos da fiscalização para cada produto analisado.

NESTON BARRA (SEM CHOCOLATE)

Os produtos em exame são suscetíveis, em tese, a serem classificados na posição 1704, como produto de confeitaria, na posição 1904, como produto à base de cereais, ou ainda na posição 2106, como um complemento alimentar.

Segundo as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 28 de janeiro de 1992 e alteradas pelas Instruções Normativas (SRF) nº 111/94, de 23 de dezembro de 1994; (SRF) nº 25/95, de 19 de maio de 1995; (SRF) nº 123/98, de 22 de outubro de 1998; (SRF) nº 5/99, de 18 de janeiro de 1999; (SRF) nº 54/99, de 21 de maio de 1999; (SRF) nº 59/00, de 29 de maio de 2000 e (SRF) nº 95/00, de 10 de outubro de 2000, e as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) aprovadas pela Instrução Normativa (SRF) nº 157, de 10 de maio de 2002, relativas à posição 2106, 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 e, por vezes, de pequenas quantidades de compostos de ferro, apresentam-se acondicionadas em embalagens, nas quais consta que se destinam à manutenção da saúde e do bem-estar geral.

Os "complementos alimentares" têm por finalidade específica a suplementação de algumas carências orgânicas, de modo a garantir-se a boa saúde do consumidor. Contêm uma ou mais vitaminas, minerais, vegetais, &ou aminoácidos.

Os produtos sob análise não se apresentam com as características de um "complemento alimentar", nas aceções acima transcritas, devendo ser descartada sua classificação na posição 2106, como a própria fiscalizada a fez.

A posição 1904 também deve ser afastada, à vista dos esclarecimentos das NESH, que informam que os cereais preparados revestidos de açúcar, ou contendo-o numa proporção que lhes confira a característica de produtos de confeitaria classificam-se na posição 1704.(grifei)

O produto sob exame é obtido a partir de uma mistura de cereais e de xarope de glicose, ou seja, contendo açúcares (açúcar e glicose), e que por esse motivo não pode ser

enquadrado na referida posição 1904, como ensinam as NESH citadas.

Pela forma de apresentação e composição, os produtos denominados Neston Barra caracterizam-se como produtos de confeitaria, sem cacau, que se classificam na posição 1704.

Inexistindo, no âmbito desta, subposição e item específico para seu enquadramento, classificam-se no item residual 1704.90.90.

Em face do exposto, as mercadorias sob análise se classificam no código 1704.90.90 da TIPI aprovada pelo Decreto n 4.542/2002, de acordo com as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) 1 (texto da posição 1704) e 6 (texto da sub-posição 1704.90), bem como na Regra Geral Complementar RGC-1 (texto do item 1704.90.90), e com os esclarecimentos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado.(grifei)

Esclareça-se que embora a fiscalização traga considerações sobre a posição 2106, à época da autuação a contribuinte não mais a adotava, portanto não será abordada referida posição.

Analisa-se portanto a seguir os códigos atribuídos pela Fiscalização e pela Recorrente, nessa ordem em virtude da posição dos capítulos na TIPI.

NCM 1704.90.90

CAPÍTULO 17

AÇÚCARES E PRODUTOS DE CONFEITARIA

Nota 1. O presente Capítulo não compreende:

a) os produtos de confeitaria contendo 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;

(...)

17.04-PRODUTOS DE CONFEITARIA, SEM CACAU (INCLUÍDO O CHOCOLATE BRANCO)-

1704.10.00--Gomas de mascar, mesmo revestidas de açúcar-

1704.90--Outros-

1704.90.10-Chocolate branco-

1704.90.20-Bombons, caramelos, confeitos e pastilhas-

1704.90.90-Outros-

NESH da posição 1704:

“17.04 Produtos de confeitaria sem cacau (incluindo o chocolate branco).

1704.10 - Gomas de mascar, mesmo revestidas de açúcar
1704.90 - Outros (Texto oficial de acordo com a IN RFB nº
1.260, de 20 de março de 2012)

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.

Entre estes produtos podem citar-se:

1) as pastilhas, incluídas as gomas de mascar açucaradas (chewing gum e semelhantes);

2) as balas (rebuçados) (incluídas as que contenham extrato de malte);

3) os caramelos, catechus, nogados, fondants, as pastilhas, as amêndoas açucaradas (rahat loukoum);

4) o marzipã (maçapão*); 5) As preparações que se apresentem sob a forma de pastilhas para a garganta ou de balas (rebuçados) contra a tosse, constituídas essencialmente de açúcar (mesmo adicionado de outras substâncias alimentícias, tais como gelatina, amido ou farinha) e agentes aromatizantes (incluídas as substâncias com propriedades medicinais, tais como álcool benzílico, mentol, eucaliptol e bálsamo-de-tolu). No entanto, as pastilhas para a garganta ou as balas (rebuçados) contra a tosse que contenham substâncias com propriedades medicinais, exceto agentes aromatizantes, classificam-se no Capítulo 30, desde que a proporção dessas substâncias em cada pastilha ou bala (rebuçado) seja de tal ordem que elas possam ser utilizadas para fins terapêuticos ou profiláticos.

6) O chocolate branco, composto de açúcar, manteiga de cacau (não se considerando esta como cacau), leite em pó e aromatizantes, com alguns vestígios de cacau.

7) O extrato de alcaçuz, sob qualquer forma (pães, blocos, bastões, pastilhas, etc), com mais de 10%, em peso, de sacarose. Quando apresentado (isto é, preparado) como produto de confeitaria, aromatizado ou não, o extrato de alcaçuz classifica-se nesta posição, sendo irrelevante a proporção de açúcar nele contida.

8) As geléias e pastas de frutas, adicionadas de açúcar, e apresentadas sob a forma de produtos de confeitaria.

9) As pastas à base de açúcar, não contendo ou contendo apenas uma pequena quantidade de gorduras, próprias para transformação direta em produtos de confeitaria desta posição, mas que servem também como recheio para produtos desta ou de outras posições, tais como:

a) Pastas para fondants preparadas com sacarose, xarope de sacarose ou de glicose e/ou xarope de açúcar invertido, com ou

sem aromatizante, utilizadas na fabricação de fondants e como recheio de bombons ou chocolates, etc.

b) Pastas para nogado, constituídas por misturas aeradas (sopradas) de açúcar, água e matérias coloidais (por exemplo, clara de ovo) e, às vezes, adicionadas de uma pequena quantidade de gorduras, com ou sem adição de avelãs, frutas ou outros produtos vegetais, utilizados na fabricação de nogado e como recheio de chocolates, etc.*

c) Pastas de amêndoa, preparadas principalmente com amêndoas e açúcar, destinadas essencialmente à fabricação de marzipã (maçapão).*

Excluem-se, porém, da presente posição:

a) O extrato de alcaçuz contendo até 10%, em peso, de sacarose, quando não apresentado como produto de confeitaria (posição 13.02).

b) Os produtos de confeitaria contendo cacau (posição 18.06). (A manteiga de cacau não se considera como cacau na aceção desta posição).

c) As preparações alimentícias açucaradas, principalmente, os produtos hortícolas, as frutas, cascas de frutas, etc. conservados em açúcar (posição 20.06), os doces, geléias, etc. (posição 20.07).

d) Os bombons, pastilhas e produtos semelhantes (principalmente para diabéticos) contendo edulcorantes sintéticos (por exemplo, sorbitol) em vez de açúcar, bem como as pastas à base de açúcar, contendo gorduras adicionadas em proporções relativamente elevadas e, por vezes, leite e avelãs, e que não se destinem a ser transformadas diretamente em produtos de confeitaria (posição 21.06).

e) Os medicamentos do Capítulo 30”(grifei)

NCM 1904.20.00

CAPÍTULO 19

PREPARAÇÕES À BASE DE CEREAIS, FARINHAS, AMIDOS, FÉCULAS OU DE LEITE; PRODUTOS DE PASTELARIA

(...)

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

*4. Na aceção da posição 19.04, a expressão **preparados de outro modo** significa que os cereais sofreram tratamento ou preparo mais adiantados do que os previstos nas posições ou nas Notas dos Capítulos 10 e 11.*

19.04- 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), PRÉ-COZIDOS OU PREPARADOS DE OUTRO MODO, NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENDIDOS EM OUTRAS POSIÇÕES-

1904.10.00--Produtos à base de cereais, obtidos por expansão ou por torrefação-

1904.20.00--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-

1904.30.00--Trigo burgol ("bulgur")-

1904.90.00--Outros-(grifei)

NESH da posição 1904:

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.

1904.10 - Produtos à base de cereais, obtidos por expansão ou por torrefação

1904.20 - 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

1904.30 - Trigo bulgur

1904.90 - Outros (Texto oficial de acordo com a IN RFB nº 1.260, de 20 de março de 2012)

A) Produtos à base de cereais obtidos por expansão ou por torrefação (por exemplo: flocos de milho (corn 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, 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 (ver a Nota 3 e Considerações Gerais deste Capítulo), etc.

Também se incluem neste grupo as preparações semelhantes obtidas por torrefação ou expansão, ou simultaneamente por estes dois processos, a partir de farinha ou de farelo.

As preparações denominadas flocos de milho (corn-flakes) obtêm-se a partir de grãos de milho, desembaraçados do pericarpo e do germe, que são adicionados de açúcar, sal e extrato de malte, e amolecidos pelo vapor de água; depois de secos são laminados em flocos e torrados num forno rotativo. Pelo mesmo processo obtêm-se produtos semelhantes a partir de grãos de trigo e de outros cereais.

Os produtos denominados arroz expandido (puffed rice) e trigo expandido (puffed wheat) também se classificam aqui. Obtêm-se tratando-se os grãos destes cereais, em recipientes úmidas e quentes, sob forte pressão. Diminuindo bruscamente a pressão e projetando os grãos numa atmosfera fria, estes dilatam-se e adquirem um volume muitas vezes maior que o seu volume inicial.

Este grupo inclui igualmente os produtos alimentícios crocantes não açucarados, que se obtêm submetendo os grãos de cereais (inteiros ou em pedaços), previamente umedecidos, a um tratamento térmico que faz expandir os grãos aos quais junta-se, em seguida, um tempero constituído por uma mistura de óleos vegetais, queijo, extratos de levedura, sal e glutamato de sódio. Excluem-se os produtos semelhantes obtidos a partir de uma pasta e fritos em óleo vegetal (posição 19.05).

B) Preparações alimentícias obtidas a partir de flocos de cereais não torrados, de misturas de flocos de cereais não torrados com flocos de cereais torrados ou de cereais expandidos.

Este grupo inclui as preparações alimentícias obtidas a partir de flocos de cereais não torrados bem como as obtidas de misturas de flocos de cereais não torrados com flocos de cereais torrados ou de cereais expandidos. Estes produtos (freqüentemente denominados Müsli) podem conter frutas secas, nozes, açúcar, mel, etc. São geralmente acondicionados como alimentos para refeições matinais.

C) Trigo burgol (bulgur).

O presente grupo compreende o trigo burgol (bulgur), na forma de grãos trabalhados, obtido por cozimento dos grãos de trigo duro que são em seguida secados, descascados ou pelados e após quebrados, triturados ou partidos e finalmente peneirados em duas dimensões para obter o burgol (bulgur) grosso ou o burgol (bulgur) fino. O trigo denominado burgol (bulgur) pode também se apresentar em grãos inteiros.

D) Outros cereais (exceto milho), pré-cozidos ou preparados de outro modo.

Este grupo inclui os cereais pré-cozidos ou preparados de outro modo, em grãos (incluídos os grãos partidos). Assim, por exemplo, inclui-se neste grupo, o arroz que sofreu um pré-cozimento total ou parcial seguido de uma desidratação com conseqüente modificação da estrutura dos grãos. Para ser

consumido o arroz que sofreu um pré-cozimento completo, é suficiente que seja mergulhado em água levada à ebulição, enquanto que o arroz parcialmente pré-cozido necessita de um cozimento complementar de 5 a 12 minutos antes de ser consumido. Este grupo também inclui, por exemplo, produtos que consistam em arroz pré-cozido ao qual se adicionam certos ingredientes tais como produtos hortícolas ou temperos, desde que estes outros ingredientes não alterem o carácter de preparações à base de arroz destes produtos.

A presente posição não abrange os grãos de cereais simplesmente trabalhados ou que sofreram uma das transformações mencionadas expressamente no Capítulo 10 ou no Capítulo 11.

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). (grifei)

b) As preparações contendo mais de 6%, em peso, de cacau calculado sobre uma base totalmente desengordurada, ou completamente revestidas de chocolate ou de outras preparações alimentícias contendo cacau da posição 18.06 (posição 18.06).

c) As espigas e os grãos preparados, de milho, comestíveis (Capítulo 20).

Da estrutura cima demonstrada, constata-se da exegese conferida pela NESH da posição **1904**, cujo valor para a classificação é de orientar a interpretação e não classificar, já que esta é feita através das RGI, que **há uma regra interpretativa de exclusão**, ou seja, não se classificam nesta posição [**Os cereais preparados revestidos de açúcar, ou contendo-o numa proporção que lhes confira a característica de produtos de confeitaria (posição 17.04)**]:

Considerando que o órgão oficial no Brasil com competência para pronunciar-se sobre classificação fiscal de mercadorias é a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, cabe citar a Solução de Divergência COANA nº 01/2001 que tratou da classificação fiscal de produtos desta natureza (**Barras de Cereais**), adotada também como fundamento da autuação, conforme subitem 3.1 do relatório fiscal, o qual omitiu a marca registrada do produto em respeito ao sigilo fiscal:

Assunto: Classificação de Mercadorias Ementa: Barras de cereais.

Produto de confeitaria à 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 espessante (lecitina de soja), apresentado em caixa de papelão, contendo oito barras, embaladas separadamente, cada uma com 22 gramas, denominado comercialmente ... classifica-se no código 1704.90.90 da TEC.

Dispositivos Legais: RGI 1 a (texto da posição 1704) e 6ª (texto da subposição 1704.90) da Tarifa Externa Comum - TEC, aprovada pelo Decreto nº 1.343, de 1994, com a redação dada pelo Decreto n.º 2.376, de 1997, subsidiadas pelas NESH da posição 1704, aprovadas pelo Decreto n.º 435, de 1992, na sua versão atual

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.

(...)

Considerando agora os ensinamentos das NESH da posição 1904, tem-se que se classificam nessa posição, dentre outras mercadorias:

A) Produtos à base de cereais obtidos por expansão ou por torrefação (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, 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, melado, 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 (às 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.(grifei).*

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

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

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, subposição e item específicos para o enquadramento do ***, então deve-se adotar o código TEC, 1704.90.90."(grifei).*

Assim pelas características do produto como acima ressaltado, verifica-se que o produto, **cereais em barra, sem chocolate**, [NESTON BARRA (SEM CHOCOLATE)] **se classifica no código 1704.90.90** da TIPI aprovada pelo Decreto n 4.542/2002, de acordo com as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) 1 (texto da posição 1704) e 6 (texto da sub-posição 1704.90), bem como na Regra Geral Complementar RGC-1 (texto do item 1704.90.90), e com os esclarecimentos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado.

Acrescente-se aos fundamentos acima que há precedentes no Carf, com relação à mesma empresa e idêntico produto, conforme os acórdãos a seguir parcialmente transcritos :

Acórdão nº 3202-00.129, de 01/07/2010, a seguir ementado:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

*Período de apuração: 10/03/2000 a 10/08/2002
CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS.*

Os cereais em barras denominados "Neston Banana", "Neston Morango", "Neston Coco Tostado", "Neston Light Damasco, Pêssego e Maçã" "Neston Light Frutas Silvestres", não são considerados complementos alimentares na acepção das Nesh, devendo ser classificados no código NCM 1704.90.90 por conterem proporção de açúcares e/ou edulcorantes que lhes confere a característica de produtos de confeitaria.

Excertos do voto

De outra parte, não pode ser desconsiderado o fato de que os produtos aqui referidos têm em sua composição uma considerável proporção direta de açúcares e/ou edulcorantes, resultando em percentuais de 36% a 4 2% dos produtos.

*A Nota da Nesh à posição 1904 dispõe que também se excluem da posição 1904 "os cereais preparados revestidos de açúcar, ou **contendo-o numa proporção** que lhes confira a característica de produtos de confeitaria" (destaquei), os quais devem ser classificados na posição 1704, referente a produtos de confeitaria.*

E a respeito da posição 1704, assim estabelecem as NESH, 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. " (sublinhei)

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.

Embora o Sistema Harmonizado não estabeleça os percentuais de forma expressa, não há como negar que os produtos referidos no quadro acima contêm substancial proporção de açúcar e edulcorantes, incorporando cereais em sua massa. Assim, tais produtos devem ser considerados, pela forma de apresentação e composição, como produtos de confeitaria da posição 1704, devendo ser classificados nessa posição. Na falta de subposição e item específicos para seu enquadramento, devem os produtos serem classificados no código TIPI/NCM 1704.90.90, com base no disposto nas RG-1 e 6 e RGC-1.(grifei).

Acórdão nº 3801-001.667, de 30/01/2013:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Periodo de apuração: 01/05/2000 a 20/09/2000, 11/10/2000 a 20/10/2000, 01/11/2000 a 10/11/2000

IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Os Cereais em barra Neston Banana, Neston Morango e Neston Coco Tostado classificam-se na posição 1704.90.90 da TIPI.

Recurso Voluntário Negado

NESTON BARRA COM CHOCOLATE

Esclarece a fiscalização no Relatório Fiscal de fls.332/347:

O produto em exame, em tese, é suscetível a ser classificado na posição 1704, como produto de confeitaria, na posição 1806, como produto de confeitaria contendo cacau, na posição 1904, como produto à base de cereais, ou ainda na posição 2106, como um complemento alimentar (conforme entende a fiscalizada).

Segundo as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 28 de janeiro de 1992, e alterações posteriores, relativas à posição 2106, 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 e, por vezes, de pequenas quantidades de compostos de ferro, apresentam-se acondicionadas em embalagens, nas quais consta que se destinam à manutenção da saúde e do bem-estar geral.

Os "complementos alimentares" têm por finalidade específica a suplementação de algumas carências orgânicas, de modo a

garantir-se a boa saúde do consumidor. Contém uma ou mais vitaminas, minerais, vegetais, e/ou aminoácidos.

O produto sob análise não se apresenta com as características de um "complemento alimentar", nas aceções acima transcritas, devendo ser descartada sua classificação na posição 2106, como a própria fiscalizada a fez.

A posição 1904 também deve ser afastada, à vista dos esclarecimentos das NESH, que informam que os cereais preparados revestidos de açúcar, ou contendo-o numa proporção que lhes confira a característica de produtos de confeitaria classificam-se na posição 1704.

O produto sob exame é obtido a partir de uma mistura de cereais e de xarope contendo açúcares (açúcar e glicose) e por esse motivo não pode ser enquadrado na referida posição 1904, como ensinam as NESH citadas.

Pela forma de apresentação e composição, os produtos denominados "Neston Barra de Cereais com Chocolate" caracterizam-se como um produto de confeitaria, que, à primeira vista, poderia ser classificado na posição 1704; todavia, 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.(grifei).

O chocolate e outras preparações alimentícias contendo cacau, em tabletes, barras e 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.

Em face do exposto, com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) 1 (Notas 1 "a" do Capítulo (texto da sub-posição 1806.32), bem como na Regra Geral Complementar RGC-1 (texto do item 1806.32.20), e com os esclarecimentos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, a mercadoria sob análise se classifica no código 1806.32.20 da TIPI aprovada pelo Decreto nº 4.542/02.(grifei).

Analisa-se portanto a seguir os códigos atribuídos pela Fiscalização e pela Recorrente, nessa ordem em virtude da posição dos capítulos na TIPI.

NCM 1806.32.20

CAPÍTULO 18

CACAU E SUAS PREPARAÇÕES

Notas

(...)

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.

Nota Complementar (NC) da TIPI

NC (18-1) 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 nas subposições 1806.31, 1806.32 e 1806.90 (exceto o "Ex -01"), acondicionados em embalagens para consumo inferior a dois quilogramas, ficam sujeitas ao imposto de nove centavos por quilograma do produto.

1801.00.00-CACAU INTEIRO OU PARTIDO, EM BRUTO OU TORRADO-NT

-Ex 01 - Torrado-

--

1802.00.00-CASCAS, PELÍCULAS E OUTROS DESPERDÍCIOS DE CACAU-

--

18.03-PASTA DE CACAU, MESMO DESENGORDURADA-

1803.10.00--Não desengordurada-

1803.20.00--Total ou parcialmente desengordurada-

--

1804.00.00-MANTEIGA, GORDURA E ÓLEO, DE CACAU-

--

1805.00.00-CACAU EM PÓ, SEM ADIÇÃO DE AÇÚCAR OU DE OUTROS EDULCORANTES-

--

18.06- CHOCOLATE E OUTRAS PREPARAÇÕES ALIMENTÍCIAS CONTENDO CACAU-

1806.10.00--Cacau em pó, com adição de açúcar ou de outros edulcorantes-

1806.20.00--Outras preparações em blocos ou em barras, com peso superior a 2kg, ou no estado líquido, em pasta, em pó, grânulos ou formas semelhantes, em recipientes ou embalagens imediatas de conteúdo superior a 2kg-0

1806.3--Outros, em tabletes, barras e paus-

1806.31---Recheados-

1806.31.10-Chocolate-

1806.31.20-Outras preparações-

1806.32---**Não recheados-**

1806.32.10-Chocolate5

1806.32.20-Outras preparações-

1806.90.00--Outros-

-Ex 01 - Achocolatados, assim entendidos os produtos à base de chocolate, em pó ou em grânulos , destinados à mistura com água ou leite-

NESH da posição 1806:

“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 Capítulo.”(grifou-se)

Para evitar repetição deixa-se de reproduzir a estrutura da posição **1904**, já analisado em item precedente.

Registre-se que quanto a esse produto também há um ato da RFB sobre a classificação de produto similar, conforme Decisão SRRF/10^a RF/DIANA N^o 73, de 08 de agosto de 2000, cuja reprodução também integra o relatório fiscal, subitem 3.2, a seguir ementado:

"Ementa:

*Código TIPI Mercadoria 1806.32.20 **Produto de confeitaria contendo 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, coco ralado e gotas ou lascas de chocolate: **misturadas à massa do xarope e cereais/ apresentado com barras** ou tabletes com pés líquido de 12 e 25gramas, denominado CerealMix".(grifei).*

“Dispositivos Legais RGI 1 (Notas 1 a do Capítulo 17 e 2 do.Capítulo 13 c texto .da posição 1805) c 6 (texto da subposição.1806.32) e RGCI (texto do item 1806 32 20) da TIPI aprovada pelo Decreto n^o 2 092/1996”.

Desta forma, conclui-se que, em face da Nota 2 do Capítulo18, 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.(grifei).

Ante os fundamentos acima, constata-se que o produto, **cereais em barra, com chocolate, (NESTON BARRA COM CHOCOLATE)** se classifica no código **1806.32.20** da TIPI aprovada pelo Decreto n 4.542/2002, de acordo com da Nota 2 a) do Capítulo 18, das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) 1 (texto da posição 1806), e 6 (texto da sub-posição 1806.32), bem como na Regra Geral Complementar RGC-1 (texto do item **1806.32.20**), e com os esclarecimentos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado.

Quanto ao produto acima analisado, também há precedentes no Carf, conforme os acórdãos a seguir ementados, na parte de interesse:

Acórdão nº 3302-002.001, de 19/3/2013:

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. (grifei)

Acórdão nº 3302-002.000, de 19/3/2013:

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.(grifei).

Quanto à imposição da multa de ofício, cabe destacar que ao utilizar uma alíquota inferior à alíquota efetiva para o produto corretamente classificado, conseqüentemente deixa o contribuinte de recolher o imposto devido para o produto, ensejando assim o lançamento da multa de ofício, com base no artigo 80, da Lei nº. 4.502, de 1964, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 13 da Lei nº 11.488, de 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 contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.”

No tocante à redução pretendida, cabe ressaltar que a cominação de uma penalidade, é matéria adstrita à reserva legal, conforme art. 97, V, do Código Tributário Nacional – CTN devendo haver em decorrência do princípio da estrita legalidade, a subsunção dos fatos à hipótese legal.

Com efeito, em decorrência da situação fática dos autos, verificando a fiscalização que o tributo não foi recolhido com a aplicação da alíquota respectiva, conforme a correta classificação fiscal do produto restou demonstrado a tipicidade no caso em análise e por força da vinculação de seus atos, em observância ao princípio da estrita legalidade, lançou o tributo devido e a respectiva multa cabível, *ex vi* do art. 142 do CTN, não merecendo assim, reparos o feito fiscal.

Por fim, diante do exposto infere-se de pronto a inaplicabilidade do art. 112 do CTN. Nesse ponto aclare-se que a interpretação benigna autorizada pelo art. 112 do CTN têm pressupostos de aplicabilidade, conforme dispõem seus incisos [Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, **interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida** quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação], os quais não se vislumbram no presente processo, uma vez que se encontram minudentemente demonstradas no relatório as circunstâncias fáticas objeto da presente autuação, inexistindo portanto dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos ou quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Com relação à natureza confiscatória das multas, por forma regimental, é vedado ao julgador administrativo a análise dessa matéria, com matiz constitucional, por força do artigo 62 do RICARF, bem como em face da Súmula CARF nº 2, aplicada no tocante a essa matéria como razão de decidir:

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

Por todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar

Relatora