



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11065.002859/2010-03</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3002-003.169 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	NESTLE BRASIL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 31/01/2007 a 31/12/2008

ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Neste processo foram apreciadas as classificações fiscais relativas a dois grupos de produtos industrializados e comercializados, pela impugnante, assim denominados: "cereais em barra - Neston"; e "cereais em barra com chocolate - Neston".

Com fundamento nas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, seus enquadramentos na TIPI vigente época dos fatos deve ser nos respectivos códigos: 1704.90.90, 1806.32.20

ERRO DE ALÍQUOTA. OMISSÃO DO VALOR DO IMPOSTO A SER DESTACADO NA NOTA FISCAL DE SAÍDA. O erro na classificação daqueles produtos levou ao erro de aplicação de alíquota zero, menor do que a devida, para o cálculo do imposto (IPI) a ser destacado nas notas fiscais de saída dos produtos do estabelecimento industrial.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 31/01/2007 a 31/12/2008

IMPOSTO NÃO DESTACADO E NÃO RECOLHIDO. MULTA DE OFÍCIO. A falta de destaque do IPI nas notas fiscais de saída de produtos do estabelecimento industrial levou à falta de recolhimento de IPI devido no período de apuração considerado. A falta de recolhimento do imposto devido suscita a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor do imposto que deixou de ser destacado ou de ser recolhido no prazo legal.

INCONSTITUCIONALIDADE. A autoridade administrativa julgadora não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade de leis tributárias nos termos da Súmula n.2 CARF.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 10 de setembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Marcos Antonio Borges – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Catarina Marques Morais de Lima, Gisela Pimenta Gadelha, Keli Campos de Lima, Neiva Aparecida Baylon, Rafael Luiz Bueno da Cunha (substituto[a] integral), Marcos Antonio Borges (Presidente).

## RELATÓRIO

*Trata o presente processo de auto de infração, fls. 143/161, lavrado contra Nestle Brasil Ltda., por ter o estabelecimento promovido saídas de produtos tributados com erro de classificação fiscal, assim resultando na falta de recolhimento do IPI, entre 2007 e 2008, dos seguintes produtos: (i) barra de cereais Neston sem cobertura de chocolate (dentre elas, por exemplo: barra de cereais Neston Banana, barra de cereais Neston Morango, barra de cereais Neston Coco Tostado, barra de cereais Neston Light Damasco, Pêssego e Maçã, barra de cereais Neston Light Frutas Silvestres) e (ii) barras de cereais Neston com cobertura de chocolate.*

*O Relatório da Ação Fiscal, fls. 164/194, parte integrante do auto de infração, descreve o procedimento realizado e as infrações apuradas, que a seguir resumidos:*

“(…) 5- ANÁLISE DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS PRODUTOS 5.1 - 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 n° 435, de 28 de janeiro de 1992 e alteradas pelas Instruções Normativas (SRF) n° 111/94, de 23 de dezembro de 1994; (SRF) n° 25/95, de 19 de maio de 1995; (SRF) n° 123/98, de 22 de outubro de 1998; (SRF) n° 5/99, de 18 de janeiro de 1999; (SRF) n°54/99, de 21 de maio de 1999; (SRF) no 59/00, de 29 de maio de 2000 e (SRF) n° 95/00, de outubro de 2000, e as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) aprovadas pela Instrução Normativa (SRF) n° 157, de 10 de maio de 2002, relativas à posição 2106, as preparações designadas muitas vezes sob 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 e/ou aminoácidos.** Os produtos sob análise não se apresentam com as características de um **"complemento alimentar", nas acepções acima transcritas, devendo ser descartada sua classificação na posição 2106, como a própria fiscalizada assim o faz em seu site.** 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 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 (sem chocolate) 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 devem ser classificadas 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.**

5.2 - NESTON BARRA COM CHOCOLATE 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. De acordo com as informações anteriormente citadas, 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. Contêm uma ou mais vitaminas, minerais, vegetais, e/ou aminoácidos. O produto sob análise não se apresenta com as características de um "complemento alimentar", nas acepções acima transcritas, devendo ser descartada sua classificação na posição 2106, como a própria fiscalizada a fez. A posição 1904 também deve ser afastada, vistas 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. 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 17 e 2 do Capítulo 18 e texto da posição 1806) e 6 (texto da subposição 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. (...)” Informa a fiscalização que em pesquisa aos sistemas informatizados da Receita Federal,**

**constatou haver a Solução de Divergência COANA nº 01/2001 que tratou da classificação fiscal de produtos desta natureza (Barras de Cereais) e Decisão SRRF/10º RF/DIANA Nº 73, de 08 de agosto de 2000, que trata da classificação fiscal de produto similar àquele sob análise, mas desta vez contendo chocolate.**  
Grifos nossos

Como se vê, para estabelecer a classificação fiscal dos produtos Neston (barras de cereais), a Recorrente utilizou a classificação fiscal que diz respeito a “preparações alimentícias obtidas a partir de flocos de cereais” (1904.20.00); a Fiscalização, por sua vez, entendeu que a classificação fiscal correta para as barras de cereais sem chocolate seria aquela relativa a “produtos de confeitaria” (1704.90.90), ao passo que a classificação fiscal para as barras de cereais cobertas com chocolate seria a classificação fiscal atrelada a produtos de “cacau e suas preparações” (1806.32.20).

Assim, com base no seu entendimento de que a Recorrente teria adotado classificação fiscal equivocada para os produtos indicados acima, a Fiscalização lavrou Auto de Infração em que efetuou o lançamento dos valores correspondentes à diferença do IPI incidente nas vendas desses produtos pelo estabelecimento da Recorrente em Campo Bom/RS, ocorridas nos meses de janeiro a dezembro de 2007 e 2008. Isso porque, como mencionado, a Empresa enquadrou as barras de cereais Neston, com e sem chocolate, no subitem NCM 1904.20.00, e os produtos enquadrados nessa classificação fiscal são tributados pelo IPI **com alíquota zero**. De outro lado, as posições NCM adotadas pela Fiscalização (1704.90.90 e 1806.32.20) eram tributadas, na época das autuações, à alíquota de 5% de IPI. Logo, os Autos de Infração visam à cobrança de valores de IPI calculados mediante aplicação da alíquota de 5% sobre as vendas dessas barras de cereais pelo estabelecimento da Recorrente.

Além do valor de principal, a Fiscalização impôs multa de 75% e juros, o que gerou crédito tributário no valor histórico total de R\$ 137.626,35.

Inconformada, a Contribuinte apresentou impugnação (fls. 204/212) na qual alega haver aplicado corretamente as classificações fiscais, tecendo, em apertada síntese, os seguintes comentários:

Preliminarmente, alega nulidade do auto de infração e, no mérito:

*“a) “Na Nota Explicativa do Capítulo 17, ..., foi estabelecido que: “No presente Capítulo estão compreendidos os açúcares propriamente ditos (...), os xaropes, os sucedâneos do mel, ..., bem como os açúcares e melaços, caramelizados, e os produtos de confeitaria. O açúcar ... e os melaços podem ser aromatizados ou adicionados de corantes.*

*b) “Num passar d’olhos (sic), pode-se constatar que, dentre vários produtos que se classificam no Capítulo 17, evidentemente, não se incluem os produtos ‘cereais em barra’, os quais, a seu turno, encontram-se classificados no Capítulo 19”.*

c) “... a capitulação pretendida pela fiscalização, ... 1704.90.90, que engloba os ‘Produtos de Confeitaria – Outros’, revela-se totalmente inadequada, vez que ..., efetivamente, não se constituem em produtos de confeitaria”.

d) Protesta contra a ilegalidade da multa aplicada, pois o art. 80-I da Lei nº 4.502, de 1964, com a redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996, só se aplicaria aos casos em que o contribuinte deixa, pura e simplesmente, de lançar e recolher o tributo, sendo que, como a contribuinte efetivamente recolheu o tributo, à luz do art. 112 do CTN e da jurisprudência e doutrina citadas, descaberia qualquer agregado à título de multa, ou quando muito, este deveria ser reduzido para 20%, sob pena de malferimento do art. 150, IV da CF/88;

e) Aponta a necessidade (dever) de, ainda que em sede de procedimento administrativo, serem apreciadas questões constitucionais pela Autoridade Administrativa Julgadora;

f) Encerrou requerendo que o lançamento seja julgado improcedente.”

Apesar dos argumentos da Contribuinte, a d. 3ª Turma da DRJ/BEL houve por bem julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade, em decisão assim ementada:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 31/01/2007 a 31/12/2008

*ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL.* Neste processo foram apreciadas as classificações fiscais relativas a dois grupos de produtos industrializados e comercializados, pela impugnante, assim denominados: "cereais em barra - Neston"; e "cereais em barra com chocolate - Neston". Com fundamento nas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, seus enquadramentos na TIPI vigente época dos fatos deve ser nos respectivos códigos: 1704.90.90, 1806.32.20

*ERRO DE ALÍQUOTA. OMISSÃO DO VALOR DO IMPOSTO A SER DESTACADO NA NOTA FISCAL DE SAÍDA.* O erro na classificação daqueles produtos levou ao erro de aplicação de alíquota zero, menor do que a devida, para o cálculo do imposto (IPI) a ser destacado nas notas fiscais de saída dos produtos do estabelecimento industrial. *LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO NÃO DESTACADO E NÃO RECOLHIDO. MULTA DE OFÍCIO.* A falta de destaque do IPI nas notas fiscais de saída de produtos do estabelecimento industrial levou à falta de recolhimento de IPI devido no período de apuração considerado. A falta de recolhimento do imposto devido suscita a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor do imposto que deixou de ser destacado ou de ser recolhido no prazo legal.

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Exercício: 2010 INCONSTITUCIONALIDADE. A autoridade administrativa julgadora não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade de atos.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido”*

Irresignada com a decisão ora recorrida, a Nestle interpôs o presente Recurso Voluntário reforçando seus argumentos de defesa, em especial a correta classificação fiscal dos produtos e, pleiteia o cancelamento do Auto de infração com vistas a cancelar integralmente a exigência dos valores referentes ao IPI, multa e juros correlatos.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS**, Relator

Preliminarmente, antes de abordarmos o caso ora em discussão, cabe prestar esclarecimentos sobre as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e a forma como ocorre o enquadramento dos produtos na TIPI. Nesse sentido, transcrevo o brilhante voto da Conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó, relatora do acórdão 3302002.000 – 3ª Câmara; 2ª Turma Ordinária deste E. Conselho Administrativo Recurso Fiscal:

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

*Nessa matéria, é fundamental atentar que, no âmbito do Sistema Harmonizado, a correta classificação fiscal de qualquer mercadoria no nível da subposição apropriada só pode ser alcançada depois de haver sido previamente e devidamente identificada a respectiva posição de enquadramento. Nas regras interpretativas, se estabelece um procedimento de classificação de acordo com a hierarquia da mercadoria dentro do SH, a fim de que uma mercadoria sempre se classifique primeiro em sua Posição (indicada pelos quatro primeiros dígitos), a seguir, na Subposição de 1º nível (indicada por um travessão antes dos cinco dígitos), e somente depois, na Subposição de 2º nível (indicada por dois travessões antes dos seis dígitos). O item (sétimo dígito do código) e o subitem (oitavo dígito do código) identificam acréscimos regionais à estrutura do código SH (este vai até o 6º dígito, a NCM é que introduziu os itens e subitens). (...)*

*Pois bem, o exercício classificatório se inicia necessariamente pela contraposição da adequada descrição do produto com a RGI nº 1/SH. Busca-se, inicialmente a Posição de enquadramento na TIPI (os dois primeiros dígitos da Posição identificam o Capítulo da Nomenclatura). Aplicando-se a RGI nº 1 há que se verificar a possibilidade de classificação segundo os dizeres das Posições e Notas (de Seção ou de Capítulo). Somente quando assim não seja possível, há de recorrer às regras seguintes (RGI nºs 2, 3, 4, etc), uma após a outra, até que se possa classificar adequadamente a mercadoria.*

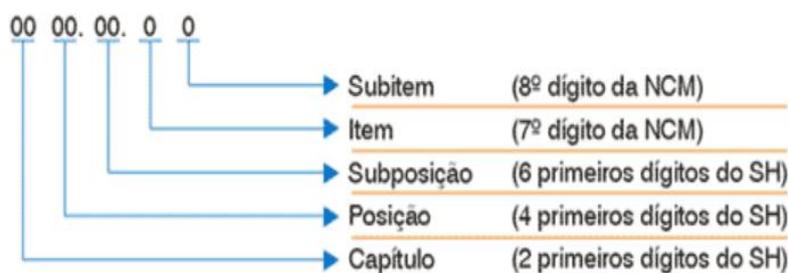
*É importante perceber que a RGI nº 1, constante da TIPI, apresenta o seguinte texto:”.*

*REGRA I 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.*

*A RGI nº 1, na sua primeira parte adverte que os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos, tem apenas valor indicativo, posto que pretendendo agrupar sistematicamente todas as mercadorias objeto do comércio internacional, muitas vezes se tomou materialmente impossível englobá-las ou enumerá-las completamente nos títulos daqueles agrupamentos supramencionados. Dess e fato, entretanto, não resulta nenhuma consequência jurídica quanto à classificação. É na segunda parte do texto da RGI nº 1 que se encontra previsto como determinar a classificação:*

*(1ª) de acordo com os textos das Posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, e (2ª) quando for o caso, a partir das disposições das Regras nº 2, 3, 4 e 5, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas Posições e Notas. (...) Vale dizer, se com relação a determinado Capítulo da Nomenclatura, as Notas estabelecem que certas Posições só englobam determinadas mercadorias, de nenhuma forma será admitido que se amplie o alcance dessas posições para englobar mercadorias que, de outra forma, aí se incluiriam por aplicação, por exemplo, da Regra 2 “b”. A mesma orientação vale para o caso em que o texto das Notas exclua explicitamente determinadas mercadorias de certo Capítulo. Não caberá contradizer tal disposição por aplicação de nenhuma outra Regra do sistema.”*

Ou seja, cada um dos dígitos numéricos tem a finalidade de estabelecer um grau de especificação do bem a que corresponde; isto é, os dígitos são agrupados em grau crescente de especificação das mercadorias. Assim, os dígitos mais à direita representam um grau maior de especificação do bem, conforme ilustração abaixo:



Feitos os esclarecimentos necessários, passemos à análise dos produtos que são objeto da autuação fiscal com (i) as classificações fiscais adotadas pela Recorrente, (ii) as classificações fiscais pretendidas pela Fiscalização e (iii) as descrições dos subitens da Nomenclatura Comum do MERCOSUL (“NCM”) correlatas, tais como indicadas na Tabela da Tarifa Externa Comum (“TEC”), aprovada pelo Decreto Federal nº 2.376, de 12.11.1997:

Produto	Classificação fiscal (NCM) - RECORRENTE	Descrição do subitem	Classificação fiscal (NCM) – Fiscalização	Descrição do subitem
Barras de Cereais Neston <b>sem</b> cobertura de Chocolate	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	1704.90.90	Outros – Produtos de confeitaria, sem cacau (incluído o chocolate branco)
Barras de Cereais Neston <b>com</b> cobertura de Chocolate	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	1806.32.20	Outras preparações – chocolate e outras preparações alimentícias contendo cacau

Como se vê, para estabelecer a classificação fiscal dos produtos Neston (barras de cereais), a Recorrente utilizou a classificação fiscal que diz respeito a “preparações alimentícias obtidas a partir de flocos de cereais” (1904.20.00); a Fiscalização, por sua vez, entendeu que a classificação fiscal correta para as barras de cereais sem chocolate seria aquela relativa a “produtos de confeitaria” (1704.90.90), ao passo que a classificação fiscal para as barras de cereais cobertas com chocolate seria a classificação fiscal atrelada a produtos de “cacau e suas preparações” (1806.32.20).

#### NESTON BARRA SEM CHOCOLATE

No que tange aos produtos designados como Cereais em barra (Neston Banana. Neston Morango. Neston Coco Tostado. Neston Light Damasco. Pêssego e Maça. Neston Light Frutas Silvestres), adoto as razões de decidir da decisão ora recorrida:

*‘Apressada, e, em face da RGI nº 1, evidentemente equivocada a conclusão da impugnante. Aplique-se, agora, o disposto na primeira parte do texto da RGI nº 1:*

*“REGRA 1. OS TÍTULOS DAS SEÇÕES, CAPÍTULOS E SUBCAPÍTULOS TÊM APENAS VALOR INDICATIVO. ...”.*

*A RGI nº 1, nesta sua primeira parte adverte que os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos, têm apenas valor indicativo; posto que pretendendo, o SH, agrupar sistematicamente todas as mercadorias objeto do comércio internacional, muitas vezes se tornou materialmente impossível englobá-las ou enumerá-las completamente nos títulos daqueles agrupamentos supramencionados. Desse fato, entretanto, não resulta nenhuma consequência jurídica quanto à classificação. Portanto, segundo a Regra 1, primeira parte, não constar no título do Capítulo 17 a expressão “cereais em barra”, não constitui razão plausível para afastar o enquadramento do produto neste capítulo.*

Muito menos razão encontra o óbice suposto pela impugnante de não constar aquela expressão da Nota Explicativa relativa à posição 1704.

Por outro lado, um segundo tipo de contestação apresentada pela impugnante à classificação fiscal pretendida pelo fisco para o produto em comento pode ser assim resumida: “... a capitulação pretendida pela fiscalização, ... 1704.90.90, que engloba os ‘Produtos de Confeitaria – Outros’, revela-se totalmente inadequada, vez que ..., efetivamente, não se constituem em produtos de confeitaria”.

Deixando de lado a circularidade do argumento, que apenas o fragiliza, a impugnante afirma também, logo em seguida, na mesma fl. 207, que não se poderia dar o enquadramento no Capítulo 17 cujo título é “AÇÚCARES E PRODUTOS DE CONFEITARIA”, em face da Regra 3, “a”, 1ª parte, das RGI/SH, cujo texto se transcreve a seguir:

“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. TODAVIA, QUANDO DUAS OU MAIS POSIÇÕES SE REFIRAM, CADA UMA DELAS, A APENAS UMA PARTE DAS MATÉRIAS CONSTITUTIVAS DE UM PRODUTO MISTURADO OU DE UM ARTIGO COMPOSTO, OU A APENAS UM DOS COMPONENTES DE SORTIDOS ACONDICIONADOS PARA VENDA A RETALHO, **TAIS POSIÇÕES DEVEM CONSIDERAR-SE, EM RELAÇÃO A ESSES PRODUTOS OU ARTIGOS, COMO IGUALMENTE ESPECÍFICAS**, AINDA QUE UMA DELAS APRESENTE UMA DESCRIÇÃO MAIS PRECISA OU COMPLETA DA MERCADORIA. (GRIFOS NOSSOS). B) omissis ... C) omissis ...

Cumprir registrar que a interessada, às fls. 207, transcreveu apenas até a primeira parte (primeira linha) do item “a” da Regra 3. Registre-se, de pronto, a impropriedade em buscar diretamente a classificação com base na Regra 3, antes de esgotar a possibilidade de classificação diretamente e previamente pela Regra 1. Procedimento equivocado, segundo as normas autopoiéticas do SH, conforme já antes assinalado.

Entretanto, apenas para argumentar, ainda que se pudesse evocar diretamente a Regra 3, A, e assim não pode ser, observe-se que o texto restante do item “A” da regra 3, acima transcrito, desfaz a pretensão de privilégio do que apenas aparentemente seria uma posição mais específica. No caso, conforme consta da parte grifada do texto da Regra 3, A, as posições em conflito seriam igualmente específicas. Ademais, em face da lacônica argumentação, com insuficiente clareza, suponhamos que a interessada tenha sido levada a evocar a primeira parte do item “a” da Regra 3, por decorrência do texto do caput da RGI/SH nº 3, isto é, porque parecia que a mercadoria poderia ser classificada em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2-b.

*Ora, observadas adequadamente as Regras Interpretativas do SH, pode-se de imediato constatar que a Regra 2-b diz respeito às matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e às obras constituídas por duas ou mais matérias. Esta regra, entretanto, só se aplica quando não contrariar os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, por força do disposto na Regra RGI/SH nº 1, conforme foi destacado mais acima.*

*Vale dizer, os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais numa Nota de Capítulo, ou nos dizeres de uma Posição, devem classificar-se por aplicação da Regra RGI/SH nº 1. Obviamente, de um lado, a Regra RGI nº 2, B, não classifica diretamente nenhum produto, por outro lado, ela apenas amplia a abrangência de determinada posição para permitir eventual classificação por aplicação da Regra RGI nº 3, no entanto, a aplicação desta de forma nenhuma pode atropelar a prévia verificação de aplicação precípua e direta da RGI nº 1.*

*No caso concreto, é de fato a RGI nº 1 que vai permitir a única classificação fiscal admitida para “cereais em barra – NESTON”, diante das regras específicas do SH. Não há controvérsia quanto a que o produto sob comento é uma preparação alimentícia, que utiliza os ingredientes assinalados no relatório que precede este voto, dosando cereais, com aromas de frutas, com gordura vegetal, açúcar, lecitina de soja, xarope de glicose, sorbitol, antioxidante, etc., mas que efetivamente não contém cacau.*

*O óbice apontado neste ponto pela i. impugnante é que não se poderia admitir ser a mercadoria em comento um produto de confeitaria (expressão que compõe o título da Posição 1704), tendo sido enquadrado, pelo fisco, no código 1704.90.90.*

*Mas, por que não se poderia admitir a mercadoria em comento como produto de confeitaria?*

*Observemos, por primeiro, as NESH do Capítulo 17: “CAPÍTULO 17 AÇÚCARES E PRODUTOS DE CONFEITARIA Nota de Capítulo*

*1.- O presente Capítulo não compreende:*

- a) os produtos de confeitaria contendo cacau (posição 1806);*
- b) os açúcares quimicamente puros (exceto a sacarose, lactose, maltose, glicose e frutose (levulose)) e os outros produtos da posição 2940;*
- b) os medicamentos e outros produtos do Capítulo 30”.*

*Ora, se conforme o item “a” da Nota 1 do Capítulo 17, nas NESH acima*

*transcritas, não se enquadram neste capítulo os produtos de confeitaria contendo cacau, por óbvio, é porque se enquadram no Capítulo 17 os produtos de confeitaria*

*que não contenham cacau. E o que se entende por “produto de confeitaria”? Podemos buscar a resposta, primeiro, observando as NESH da Posição 1704:*

*“17.04 - PRODUTOS DE CONFEITARIA, SEM CACAU (INCLUÍDO O CHOCOLATE BRANCO) Nota Explicativa Página 139 (IN 123/98):*

*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: 1º) ... 6º) 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. 7º) 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. 8º) As geleias e pastas de frutas, adicionadas de açúcar, e apresentadas sob a forma de produtos de confeitaria. 9º) 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) ... omissis ...*

*b) ...omissis ...*

*c) ... omissis ...”.*

*De onde se pode concluir que, conforme as NESH do Capítulo 17 e as da Posição 1704, produtos de confeitaria são preparações alimentícias com adição de açúcar, comercializadas no estado sólido ou semi-sólido, em geral prontas para consumo imediato.*

*Registra-se, que a impugnante, parece haver buscado arrimo, ou confirmação, ao seu entendimento, submetendo seus produtos “cereais em barra” à consideração do r. Instituto de Tecnologia de Alimentos, da Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Governo do Estado de São Paulo, o qual, por meio do laudo CIAL nº 080/2005, segundo consta às fls. 207, quanto a esses produtos, considerando serem os produtos agrupados sob a denominação Neston Barra, “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”, teria concluído que o mais adequado para esses produtos seria a classificação no código NCM 1904.20.00, conforme pretende a empresa, ora impugnante.*

*Ora, pela descrição feita, pretende-se identificá-lo com o texto da Posição 1904; para isso praticamente reproduziu boa parte do texto da referida Posição, porém, deixando de lado, ignorando indevidamente o peso da informação constante na parte final do texto da referida Posição, grifado no quadro acima. É por força da aplicação da RGI/SH nº 1, observado o texto da Posição 1904, in fine, que esses produtos alimentícios à base de cereais, ainda que obtidos na forma descrita, devem ser especificamente enquadrados na Posição 1704, porque são preparados com adição de açúcar, sem cacau, comercializados no estado sólido ou semi-sólido, prontos para consumo imediato, caracterizando, nos termos postos pelas NESH referidas, produto de confeitaria sem cacau.”*

O entendimento acima transcrito, além de claro e bem fundamentado, tem sido reiteradamente publicado através de Soluções de Consulta ou Decisões, de que são exemplos a Solução de Divergência COANA nº 1, de 18 de abril de 2001, e a Decisão SRRF/10ª RF/DIANA nº 73, de 08 de agosto de 2000, às fls. 174/177.

Portanto, entendo que os cereais em barra sem chocolate devem ser classificados no código 1704.90.90.

#### BARRA DE CEREAL COM CHOCOLATE- “NESTON”

No que diz respeito ao item Barra de cereal “Neston” com chocolate, trata-se de barra de cereal, à qual se acrescenta um talão de chocolate em uma de suas faces maiores. Ou seja, diferente do item anterior, contém cacau.

Ao avaliarmos as possibilidades de enquadramento deste item, já podemos descartar a Posição 2106 – complemento alimentar – pelas mesmas razões da barra de cereal sem chocolate.

A meu ver, a Fiscalização agiu acertadamente ao enquadrar os produtos em comento na Posição 1806, com fundamento nas regras do SH, notadamente na RGI nº 1/SH. Em suas razões de decidir, a 3ª Turma da DRJ/BEL:

**“Refiro-me às Notas de Capítulo, Nota 1, “a”, do Capítulo 17, a Nota 2 do Capítulo 18 e a Nota 3 do Capítulo 19.**

*Vejamos os textos das Notas referidas no parágrafo anterior:*

*1º) Capítulo 17: “Nota 1. O presente Capítulo não compreende: a) os produtos de confeitaria contendo cacau ( posição 1806) b) ... omissis ...”*

2º) Capítulo 18: “Notas 1. omissis ... 2. A posição 1806 compreende os produtos de confeitaria contendo cacau, bem como, ressalvadas as disposições da Nota 1 do presente Capítulo, as outras preparações alimentícias contendo cacau”. (Grifos nossos).

3º) Capítulo 19: “Notas 1. omissis ... 2. omissis ... 3. A posição 1904 não abrange as preparações ... .. revestidas de chocolate ou de outras preparações alimentícias contendo cacau, da posição 1806 (posição 1806). 4. omissis ...”. (Grifos nossos).

Fixada a Posição 1806, com fundamento na RGI/SH nº 1, por força das Notas de Capítulo acima indicadas, cumpre-nos escolher dentre as Subposições de 1º nível (indicadas com um travessão). Assim, entre a 1806.10.00, a 1806.20.00 e a 1806.3, deve ser esta última por exclusão, visto que não se trata de cacau em pó, nem de preparações em barra com peso superior a 2 kg, restando, portanto, a subposição que abriga outras preparações em barra (com peso inferior a 2 kg, obviamente), isto é, a 1806.3.

Precisamos agora identificar a Subposição de 2º nível. Conforme a TIPI/2001, há dois desdobramentos de 2º nível (identificados por dois travessões): 1806.31 (- - Recheados) e 1806.32 (- - Não recheados). A opção deve recair, pois, nesta última, que identifica preparação alimentícia, contendo chocolate (cacau), portanto, diferente de (só) chocolate, em barra, com peso inferior a 2 kg, não recheada. Chegamos até agora a 1806.32.

Ainda se faz necessário identificarmos o item e subitem de enquadramento. Para isso, conforme já dissemos antes, utilizaremos a RGC- 1/SH (transcrita mais acima). Lembrando-se sempre que apenas se podem comparar itens dentro de uma mesma subposição previamente fixada. É intuitivo que assim como ocorre quanto às posições e subposições, também itens e subitens podem ser desdobrados de 0 a 9. Indica-se com um zero a ausência de desdobramento, e, obviamente, só haverá desdobramento de uma subposição de 2º nível (sexto dígito do código), se a subposição de 1º nível já tiver sido antes desdobrada; só haverá desdobramento em subitem, se antes o item houver sido desdobrado.

Fixado o código até a subposição de 2º nível, 1806.32, é preciso identificar o sétimo dígito do código (item). Vistas as duas opções disponíveis na TIPI/2001, de imediato se percebe que nenhuma delas apresenta desdobramento em subitem (por isso o oitavo dígito será necessariamente zero). São elas: 1806.31.10 (Chocolate) e 1806.31.20 (Outras preparações).

Já foi reiteradamente descrito e identificado o grupo de produtos sob exame, não são chocolates, mas sim preparações alimentícias contendo chocolate, razão pela qual o sétimo dígito a compor o código de classificação fiscal é “2”. Com o que chegamos finalmente ao código de classificação fiscal no qual se enquadra o grupo

*de produtos industrializados pela impugnante denominado “cereais em barra contendo chocolate – NESTON”, é o 1806.32.20.”*

Tal entendimento também tem sido reiteradamente publicado através de Soluções de Consulta, de que são exemplos a Solução de Divergência COANA nº 1, de 18 de abril de 2001, e a Decisão SRRF/10ª RF/DIANA nº 73, de 08 de agosto de 2000, às fls. 174/177.

#### JURISPRUDÊNCIA DO E. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Este E. Conselho já teve oportunidade de apreciar matéria idêntica a dos presentes autos de infração em outras oportunidades, e a Jurisprudência é pacífica a respeito da classificação fiscal das barras de cereais com ou sem chocolate, senão vejamos:

*“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Período de apuração: 10/03/2000 a 10/08/2002 CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. Os cereais em barras denominados "Neston Banana", "Weston Morango", "Neston Coco Tostado", "Weston Light Damasco, Pêssego e 11.1aci" e "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. O cereal em barra com chocolate denominado "Weston Light Frutas Silvestres com Chocolate" tem classificação no código 1806,32.20, própria de produtos de confeitaria contendo cacau. O produto "Galak Ball - Cereal coberto com chocolate bronco" pertence a posição 1704,90.20 da TIPI, estando correta a classificação da autoridade autuante.*

*RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.” Acórdão 3202-00.129 — 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária*

*“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS  
Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2003*

*CLASSIFICAÇÃO FISCAL. Em interpretação sistemática da legislação e aferição de sua natureza, os produtos a seguir se classificam nos códigos indicados: Barras de cereais Neston sem adição de cacau 1704.90.90; Barras de cereais Neston com chocolate - 1806.32.20; Galak Ball 1704.90.20. Recurso Voluntário Negado.” Acórdão 3201-004.198 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária*

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI*

*Período de apuração: 31/10/2004 a 31/12/2004.*

*CLASSIFICAÇÃO FISCAL.*

*Em interpretação sistemática da legislação e aferição de sua natureza, os produtos a seguir se classificam nos*

*códigos indicados: Barras de cereais Neston sem adição de cacau - 1704.90.90; Barras de cereais Neston com chocolate 1806.32.20; Galak Ball - 1704.90.20. Recurso Voluntário Negado”. Acórdão 3201004.199 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária*

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

*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”. Acórdão 3302002.000 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária*

### MULTA DE OFÍCIO

Quanto à multa de ofício, ela foi aplicada em observância ao princípio da legalidade, nos exatos termos do art. 80, I, da Lei nº 4.502, de 1964, com a redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996. Isso porque o erro de classificação fiscal do contribuinte resultou na falta de lançamento do valor total do IPI.

Conforme disposto no parágrafo único do artigo 142 do CTN, a autoridade fiscal encontra-se limitada ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária nos termos da Súmula CARF nº2.

Por todas as razões acima exposta, voto no sentido de negar provimento ao presente Recurso Voluntário.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS**