



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.722819/2017-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-010.941 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de maio de 2021
Recorrente RYCO ALIMENTOS INDÚTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2016

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa quando as informações que se fazem presentes nos Autos de Infração e no Relatório da Ação Fiscal contemplarem todas as informações necessárias para o pleno exercício do direito de defesa, o que de fato se configurou com a apresentação de uma defesa em que a requerente demonstrou entender perfeitamente as razões que levaram a autoridade lançadora a ter por tributáveis as vendas de determinados produtos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2016

Fica reduzida a zero a alíquota da COFINS no caso de a receita bruta decorrer da venda, no mercado interno, de massas alimentícias classificadas na Posição 19.02 da TIPI (inc. XVIII do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004).'

Outrossim, tendo sido devidamente demonstrada pela fiscalização a impossibilidade de a classificação de determinados produtos se dar na Posição 19.02 da TIPI, correta se mostrou a constituição do crédito tributário impugnado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Fica reduzida a zero a alíquota do PIS/Pasep no caso de a receita bruta decorrer da venda, no mercado interno, de massas alimentícias classificadas na Posição 19.02 da TIPI (inc. XVIII do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004).'

Outrossim, tendo sido devidamente demonstrada pela fiscalização a impossibilidade de a classificação de determinados produtos se dar na Posição 19.02 da TIPI, correta se mostrou a constituição do crédito tributário impugnado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial	RYCO ALIMENTOS INDUSTRIA E COMERCIO LTDA		CNPJ
			58.901.117/0001-26
Logradouro	Número	Complemento	Telefone
RUA PAOLO AGOSTINI	660		(11) 37896680
Bairro	Cidade/UF	CEP	
PARQUE IPE	SÃO PAULO/SP	05572190	
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf	2960	Valor 594.183,94
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2017)			Valor 224.032,43
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)			Valor 445.637,90
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf	5477	Valor 2.653.782,21
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2017)			Valor 514.780,10
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)			Valor 1.990.336,59
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			Valor 6.422.753,17
Valor por Extenso	SEIS MILHÕES, QUATROCENTOS E VINTE E DOIS MIL, SETECENTOS E CINQUENTA E TRÊS REAIS E DEZESSETE CENTAVOS		

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Impugnação.

Trata-se de procedimento fiscal desenvolvido em face do contribuinte em epígrafe, ao final do qual foram constituídos os créditos tributários abaixo quantificados (valorados até setembro/2017):

(...)

A auditoria fiscal alcançou os anos-calendário 2014, 2015 e 2016, tendo a tributação se dado na forma cumulativa de apuração das contribuições sociais em 2014 e na sistemática não-cumulativa nos anos de 2015 e de 2016, se encontrando minudentemente apresentada no Relatório de Ação Fiscal de fls. 382/398, a seguir resumidamente apresentado.

De acordo com o contrato social, a fiscalizada tem como objeto social, entre outros, a produção de massas e produtos alimentícios em geral.

Os trabalhos fiscais consistiram na verificação e análise, por amostragem, das apurações dos seguintes itens: a) Base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep não cumulativas e

cumulativas; b) Créditos da Cofins e PIS/Pasep não cumulativas; e c) Saldo credor/devedor da Cofins e PIS/Pasep não cumulativas.

Ao se debruçar sobre as EFD Contribuições da pessoa jurídica, a fiscalização encontrou vendas que foram informadas, de forma equivocada, com o CST indicativo de venda de produto alíquota zero.

No Anexo I do Relatório de Ação Fiscal, fls. 399/478, a autoridade lançadora especifica e quantifica os itens que a ser ver deixaram de ser oferecidos à tributação, o que se deu em razão de a pessoa jurídica ter erroneamente classificado os produtos na Posição 19.02 da TIPI, o que implicou na aplicação da indevida da alíquota zero, na apuração do PIs/Pasep e da COFINS.

Tendo por base resposta do contribuinte, fls. 235/246, apresentada em face do Termo de Início de Fiscalização, fls. 08/13, além de informações e fotos colhidas na página da empresa na internet, fls. 162/229, os produtos que deixaram de ser oferecidos à tributação foram os seguintes:

a) Bauru/bauruzinho: salgado composto de massa de farinha de trigo recheado basicamente com queijo, apresuntado e tomate; b) Cheeseburger: salgado composto de massa de farinha de trigo recheada basicamente com hambúrguer de carne bovina e queijo; c) Coxinha: petisco pré-frito composto de massa de farinha de trigo recheada com peito de frango e temperos; d) Hot dog sanduíche: similar ao cheeseburger, mas com salsicha; e) Mini bolinho (presunto/queijo/misto/carne); f) Kibe: produto pré-frito elaborado com carne, trigo, farinha e temperos; g) Bolinha de queijo: bolinha de massa de farinha de trigo recheado de queijo e temperos, sendo pré-frita; h) Churros: produto pré-frito constituído por canudo de massa de farinha de trigo com recheio doce (doce de leite, chocolate, baunilha); i) Pão de batata: salgado de forma esférica contendo flocos de batata e recheado, por exemplo, com massa elaborada com apresuntado, queijo e temperos; j) Quiche e tortinhas: com recheios diversos; k) Esfiha de carne ou frango; l) Pães de queijo de diversos tipos, inclusive, o lançamento Sanduryco, próprio para elaborar sanduíches. Elaborados com fécula de mandioca e polvilho, queijo e outros aditivos (podem ser recheados); m) Pastéis; e n) Chipa: produto semelhante ao pão de queijo, exceto pelo fato de ser elaborado com polvilho doce.

A totalidade dos produtos é congelada e necessita tratamento térmico para estar apta ao consumo, embora alguns itens sejam pré-fritos.

A Regra Geral Interpretativa nº 1ª, determina que a classificação de mercadorias é feita pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, só se fazendo recurso às demais RGI quando não for possível o enquadramento por aplicação dessa RGI, ou em casos de mercadorias com características específicas.

Por seu lado, a RGI-6 aplica às subposições as mesmas regras utilizadas em nível de posição, enquanto que as Regras Gerais Complementares são utilizadas no nível da NCM.

A análise e aplicação das regras apresentadas definirão os códigos corretos para a classificação das mercadorias.

Da Posição 1902:

O texto da posição 1902 é “Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado”.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, que possuem valor subsidiário, apresentam os seguintes comentários:

(...)

O texto em inglês da posição 1902 é “Pasta, wether or not cooked or stuffed (with meat or other substances) or otherwise prepared, such as spaghetti, macaroni, noodles, lasagne, gnocchi, ravióli, cannelloni; couscous, wether or not prepared”.

“Pasta” é um termo italiano, usado também na língua inglesa, para designar massas alimentícias como ravióli, canelone, nhoque, macarrão, espaguete, etc. Não é utilizado para designar produtos de padaria/confeitaria como pães, massas, salgados, pizzas, etc.

Ademais, a lista exemplificativa de itens classificados na Posição 19.02 mostra claramente tratar-se de produtos destinados à utilização em refeições principais. Não se trata de iguarias ou petiscos.

É importante ressaltar que a classificação de mercadorias é determinada pelo Sistema Harmonizado, uma convenção internacional da qual o Brasil é signatário. Assim, as legislações subsidiárias não têm o condão de determinar, por si só, a classificação de mercadorias. Apesar dessa ressalva, a fiscalização apresentou, como ilustração meramente subsidiária, as definições trazidas ao meio jurídico pela ANVISA.

Por meio da Resolução RDC nº 93/2000, a ANVISA aprovou o Regulamento Técnico para Fixação de Identidade e Qualidade de Massa Alimentícia, que trata das massas denominadas macarrão, das massas alimentícias recheadas ou com molho (a exemplo de lasanhas, canelones, capeleti) e das massas alimentícias vegetais (que excluem de sua composição o trigo). O Regulamento das Massas Alimentícias da ANVISA é expresso ao excluir do seu alcance as massas fermentadas e as massas para produtos de confeitaria.

Já a Resolução CNNPA nº 12/1978 (consultada na página www.anvisa.gov.br em 11/09/2017) define que “Produtos de Confeitaria são os obtidos por cocção adequada de massa preparada com farinhas, amidos, féculas e outras substâncias alimentícias, doces ou salgados, recheados ou não”. A mesma resolução exemplifica como produtos de confeitaria (que, na TIPI, são denominados produtos de padaria e pastelaria, como detalharemos adiante): bolos, brigadeiros, fios de ovos, manjar branco, pão-de-ló, pudim, quindim, torta, coxinha, croquete, empada, esfiha, pastel e quibe.

Assim, é cristalino que os produtos com vendas mensais quantificadas no Anexo I do Relatório de Ação Fiscal não podem ser classificados na Posição 19.02. Tratam-se, pois, de produtos de pastelaria/padaria, também denominados produtos de confeitaria, e não as massas alimentícias utilizadas em refeições principais, estas últimas sim, objeto da Posição 19.02.

Na seqüência, a autoridade fiscalizadora apresentou a Posição 1901: “Preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolas, amidos, féculas ou de extratos de malte, não contendo cacau ou contendo-o numa proporção inferior a 40%, em peso, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas em outras posições”, para a qual transcreveu as respectivas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH).

Com base nelas teceu as seguintes conclusões: a) São itens produzidos com farinhas ou féculas, o que abrange todos os produtos objetos da reclassificação fiscal; b) Podem se apresentar em forma sólida de qualquer formato, o que abrange todos os produtos objetos de sua análise; c) Admitem recheios e coberturas, com as ressalvas de que, se houver pré-cozimento (ver o exemplo da pizza) ou os componentes cárneos tiverem peso superior a 20% (ver exclusão específica), o produto será remetido a outra posição; d) Cumulativamente ao exemplo das pizzas, há a prescrição relativa aos produtos de padaria, indicando que a posição não admite itens cozidos ou pré-cozidos, sendo própria, portanto, para itens crus, preparados a frio, o que é o caso da maior parte dos itens objetos de análise, com a exceção da linha de Fritos em que o diferencial informado na Página do contribuinte na Internet é justamente a pré-fritura; e) Os produtos de padaria/pastelaria crus classificam-se nessa posição.

Assim, a conclusão da fiscalização foi de a Posição 19.01 ser a correta para a maior parte dos produtos tidos pelo contribuinte como na Posição 19.02, com exceção dos produtos pré-fritos e daqueles que, eventualmente, possuem recheios cárneos em peso superior a 20%.

Mais adiante, o agente fiscal discorreu sobre a Posição 19.05: “Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau; hóstias,

cápsulas vazias para medicamentos, obreias, pastas secas de farinha, amido ou fécula, em folhas, e produtos semelhantes”.

Transcreveu as definições do Dicionário Aurélio para os vocábulos “pastelaria” e “padaria”. Especificou que a TIPI adotou o termo “confeitaria” em um sentido mais amplo, como depreendido de análise do Capítulo 17. Também reproduziu alguns tópicos da NESH, relativos à Posição 19.05.

Tendo por premissa a análise conjunta das Posições 19.01 e 19.05, com as respectivas Notas Explicativas, concluiu que: a) Os produtos de pastelaria e padaria, quando apresentem recheios ou coberturas de produtos cárneos com peso superior a 20%, são remetidos ao Capítulo 16; b) Os produtos de pastelaria e padaria crus (na verdade as preparações/misturas/pastas que se transformarão em produtos de pastelaria e padaria após o tratamento térmico) classificam-se na Posição 19.01, exceto se forem remetidos ao Capítulo 16 em decorrência do percentual de produtos cárneos; c) Os produtos de pastelaria e padaria pré-cozidos ou cozidos classificam-se na Posição 19.05; e d) Em nenhum caso, tais produtos podem ser classificados na posição 19.02.

Registrou, ademais, que o código 1901.2000 vem sendo adotado de forma reiterada em Soluções de Consulta da FRB para produtos análogos àqueles vendidos pelo contribuinte, com a ressalva de serem remetidos a desdobramentos da Posição 16.02, no caso de possuírem recheios cárneos em percentual superior a 20%, ou então a desdobramentos da Posição 19.05, quando pré-cozidos ou cozidos. Como exemplos, citou a Solução de Consulta COANA n.º 301, de 2015; a Solução de Consulta DIANA 4ª RF n.º 01, de 2011; e a Solução de Consulta DIANA 10a RF, n.º 33, de 2011.

Esclareceu que desde o Termo de Início de Fiscalização que o contribuinte foi informado do entendimento fiscal, inclusive da quantificação dos produtos não aceitos como na Posição 19.02, tendo apresentado algumas contestações alusivas à natureza de seus produtos, em especial dos cheeseburgueres e baurus, além do fato de seus produtos serem vendidos congelados, sem estarem prontos para consumo.

Segundo entendido pela fiscalização, o contribuinte não logrou apresentar argumentos suficientes para confirmar a correção do enquadramento na Posição 19.02. A simples ausência de leite em pó ou a diferença de peso do pão de queijo, quando comparado com o referido na Solução de Consulta COANA n.º 301, de 2015, não representam diferenças suficientes para a alteração do entendimento fiscal.

Também teve por não pertinente a contestação à autoridade da COANA para emitir Solução de Consulta relacionada à classificação de mercadorias.

Na parte que trata da quantificação do crédito tributário, informou que para o ano de 2014 a tributação sob a forma cumulativa incidiu com a aplicação das alíquotas de 3,00% e de 1,65% sobre os valores totalizados no Anexo I do Relatório.

Para os anos de 2015 e de 2016, quando a apuração se deu sob a modalidade não-cumulativa, informou não haver encontrado saldos devedores nas EFD Contribuições do contribuinte.

Esclareceu ter validado os valores dos créditos informados nas EFD Contribuições, exceto em relação às carnes e hortaliças que são tributadas à alíquota zero (art. I, inciso XIX da Lei n.º 10.925/04 e do art. 8º, § 12, inciso X da Lei n.º 10.865/04), aos valores residuais de produtos tributados no regime monofásico (refrescos em pó - artigos 58-A e 58-B da Lei n.º 10.833/03 bem como dos art. 14 e seguintes da Lei n.º 13.097/2015) e aos bens que não configuram insumos. Os créditos validados estão demonstrados no Anexo II do Termo de Início de Fiscalização, que corresponde ao Anexo II do Relatório Fiscal. Informou que os valores estão em conformidade com os demonstrativos apresentados pelo próprio contribuinte em resposta ao Termo de Início, fls. 247/352.

Ainda por intermédio do Termo de Início de Fiscalização, o contribuinte foi solicitado a apresentar outros créditos que eventualmente não tivessem sido informados na EFD. As informações apresentadas pelo contribuinte, fls. 247/352, foram validadas pela fiscalização, mediante análise da Escrituração Contábil da empresa, e estão contempladas no Anexo IV do Relatório Fiscal.

Embora não tenha sido informado pelo contribuinte em sua resposta, a fiscalização concedeu de ofício o crédito presumido sobre o estoque de abertura de matérias-primas, embalagens e produtos prontos, consoante previsto no art. 12 da Lei n.º 10.833/03 e no art. 11 da Lei n.º 10.637/02. Tais valores foram determinados com base nos saldos contábeis e também estão demonstrados no Anexo IV.

A fiscalização também concedeu de ofício os créditos sobre as devoluções de venda demonstradas na EFD, relativamente aos itens cuja venda está sendo tributada no lançamento de ofício, conforme demonstramos no Anexo VI do Relatório Fiscal.

Os débitos já reconhecidos pelo contribuinte na EFD-Contribuições foram demonstrados no Anexo III do Termo de Início de Fiscalização, que corresponde ao Anexo III do Relatório Fiscal. Valores esses que foram apresentados à fiscalização, por intermédio do Termo de Início de Fiscalização, e não foram objeto de ressalva.

Com base nos fatos e quantificações apresentadas, a fiscalização especificou o lançamento de ofício efetuado, o que se deu na forma a seguir apresentada:

(. . .)

A pessoa jurídica foi notificada por meio do encaminhamento ao seu domicílio tributário do Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal, fls. 589/590, além dos respectivos autos de infração da COFINS e do PIS/Pasep, além do Relatório de Ação Fiscal e de seus anexos, documentos que foram recepcionados no dia 04/10/2017, fl. 592.

Conforme observado no Termo de Solicitação de Juntada de fl. 595, a impugnação, fls. 597/615, foi encaminhada eletronicamente à RFB no dia 03/11/2017.

Passa-se, desse ponto em diante, a apresentar de maneira resumida a peça contestatória pela defesa apresentada.

Ao contextualizar os fatos, registrou que a fiscalização se baseou unicamente em informações e em fotografias extraídas da página da impugnante na internet, sem nunca se fazer presente *in loco*, de modo a obter esclarecimentos técnicos sobre os produtos fabricados.

Preliminarmente, suscitou a inexistência, à luz do disposto pelo art. 9º do Decreto n.º 70.235, de 1972, dos requisitos mínimos para a lavratura dos autos de infração contestados, apontando, para tanto, como sendo de 3 (três) o número das nulidades encontradas: *i*) a falta de provas de que os produtos foram erroneamente classificados; *ii*) a falta de elementos mínimos para a identificação dos NCMs discutidos; e *iii*) a falta de descrição adequada dos produtos “desclassificados e requalificados” pela autoridade fiscal.

Consta do Relatório Fiscal a alegação de suposto erro na classificação fiscal dos produtos da impugnante, medida que foi adotada sem que apresentasse qualquer documento técnico comprovando o erro tido por praticado, medida que se fazia necessária para suportar o ponto de vista do fisco, o que corresponde a entendimento consolidado pelo CARF, a exemplo do que foi decidido no processo n.º 15165.002132/2007-45, julgado em 01/09/2011, além do processo n.º 11040.000248/2005-33, de 25/01/2012, e do processo n.º 10865.001248/2001-11, de 20/03/2012.

Conforme verificado nos julgados apresentados, é necessária a apresentação de laudos que atestem a infração, sem o que haverá afronta ao art. 9º do Decreto n.º 70.235, de 1972.

A mera vinculação do caso concreto com soluções de consultas existentes não é o suficiente para a comprovação da infração alegada. É como já se posicionou o CARF através do processo n.º 10314.000990/2003-57, julgado em 30/09/2010.

A outra irregularidade é a falta de elementos mínimos para a identificação dos NCMs discutidos, além de o Relatório Fiscal sequer mencionar quais seriam as posições exatas dos produtos em debate.

Mencionar posição genérica, no caso 1902, para todos os produtos listados não é suficiente para demonstração de equívoco na classificação fiscal. Pelo contrário, para que a fiscalização possa descaracterizar posição atual dos produtos é necessário que mencione a posição exata destes.

Disso decorre a terceira nulidade, consistente no fato de a fiscalização não ter apresentado uma descrição adequada dos produtos “desclassificados e requalificados”, tendo se limitado a apontar genericamente a sua nomenclatura comercial e/ou mercadológica.

Evidentemente a falta de descrição adequada dos produtos desclassificados impede a defesa por parte da autuada, ou em outras palavras, implica em cerceamento de defesa e nulidade do auto de infração.

É no momento da feitura do lançamento, entendido este como o ato administrativo de ofício visando a aplicação da norma tributária ao caso em concreto que a autoridade fiscal estabelece as balizas pelas quais está agindo, delimitada nas demonstrações das circunstâncias pelas quais entende ocorrido o fato gerador da obrigação lançada, a base tributável, o montante do tributo e a sujeição passiva a ele vinculado (art. 142 do CTN e art. 9º do Dec. 70.235/1972), conforme doutrina de Alberto Xavier.

Conforme o que dispõe o art. 142, do Código Tributário Nacional o lançamento tributário deve ser demonstrar claramente quais são os seus fundamentos fáticos e jurídicos, sob pena de nulidade.

Desse modo, o auto é nulo por falta de descrição adequada do fato e disposições legais infringidas a teor dos artigos 10 e 59 do Decreto n.º 70.235/1972.

No tópico seguinte, apresentou as Explicações Técnicas da Impugnante - Natureza dos Produtos incluídos no Anexo I do Relatório Fiscal.

Destacou que todos os produtos listados são vendidos na forma congelada, de modo que somente serão pão de batata ou pão de queijo, por exemplo, em momento posterior, quando do devido cozimento dos produtos.

A denominação dada aos produtos ocorre para a facilitação de suas vendas, o que seria inviável se houvesse a indicação no nome técnico “massas alimentícias”.

Com base do que consta do Anexo I e nos esclarecimentos iniciais, a impugnante instrui sua impugnação com a apresentação de Laudo Técnico, fls. 630/717, além de tecer as considerações técnicas sobre a natureza dos produtos adiante apresentadas.

Produtos denominados como “Sanduíches com recheios diversos” (tais como “cheeseburger”):

Na realidade, são massas de salgados, obtidas com a mistura dos seguintes ingredientes: farinha de trigo enriquecida com ferro e ácido fólico, ovo líquido pasteurizado, açúcar, soro de leite, margarina vegetal, sal, melhorador de farinha, ácido ascórbico, alfa amilase e água.

Após a massa ficar pronta é cortada, levando-se em consideração o formato e o peso de cada tipo de salgado, adicionando-se os recheios, dentre eles, presunto, queijos, molhos, carnes temperadas com cebola, alho, sal, caldo de carne, salsa desidratada, realçador de sabor, óleo de soja, etc. e levados para o congelamento, tendo tais recheios peso maior que 20% do total do salgado.

Após o congelamento os produtos são embalados e estão prontos para a comercialização.

Enfatize-se que os produtos são comercializados congelados e para serem consumidos são retirados das embalagens e levados ao forno para assamento.

Produtos denominados como “Pães de Queijo”:

Conforme natureza química, os referidos “pães de queijo” são, na realidade, massa para pão de queijo obtida através da mistura dos ingredientes: mistura especial para pão de queijo a base de polvilho e fécula de mandioca, ovo líquido pasteurizado, óleo de soja,

queijo parmesão, sal, margarina vegetal, aroma idêntico ou natural de queijo, soro de leite, extrato de levedura e água. Não é adicionado nenhum tipo de ingrediente que leve a fermentação.

A denominada “mistura especial para pão de queijo” é feita a base de polvilho e fécula. Polvilho e fécula são produtos derivados da raiz de mandioca .

Nesse processo não existe etapa de cozimento (todo processo é feito a frio). Em seguida a massa é cortada em medidas de 9,0 a 90 gramas e levadas para o congelamento. Posteriormente são embaladas em porções de 400 grs. a 2 kg . Os produtos são comercializados em seu estado congelado e para serem consumidos são retirados das embalagens e levados diretamente ao forno para assamento.

Produtos denominados como “Produtos de Pastelaria” (como “esfiha, quibe, pão de batata”):

Como no caso dos “sanduíches com recheios diversos”, os denominados “produtos de pastelaria diversos” e “pães de batata” são, na realidade, massas de salgados, obtida através da mistura de ingredientes tais como: farinha de trigo enriquecida com ferro e ácido fólico, ovo líquido pasteurizado, açúcar, soro de leite, margarina vegetal, sal, melhorador de farinha, ácido ascórbico, alfa amilase e água. Depois de pronta é cortada, levando-se em consideração o formato e o peso de cada tipo de salgado, adiciona-se os recheios, dentre eles, presunto, queijos, molhos, carnes temperadas com cebola, alho, sal, caldo de carne, salsa desidratada, realçador de sabor, óleo de soja, etc. e levados para o congelamento. Após o congelamento os produtos são embalados e estão prontos para a comercialização.

Com base nesses esclarecimentos técnicos será possível demonstrar que a fiscalização não possui nenhum argumento plausível para desqualificação da posição atual dos produtos para as posições sugeridas, como será descrito a seguir.

No tópico subsequente, denominado Argumentos para descaracterização da posição dos produtos, a impugnante buscou demonstrar que o equívoco relacionado à classificação fiscal na Posição 19.02 não foi dela, mas sim da fiscalização.

Argumentos contra a classificação atual - posição 1902:

De acordo com a fiscalização, a descaracterização dos produtos da Impugnante na Posição 19.02 estaria fundada na desqualificação do produto como “massas alimentícias” .

Para o agente fiscal, as “massas alimentícias” seriam somente “*ravióli, canelone, nhoque, macarrão, espagete e etc.*” . Além disso, afirma-se que os produtos classificados na Posição 19.02 limitam-se a refeições principais.

Ora, em nenhum momento a fiscalização fundamenta suas alegações em questões técnicas dos produtos da Impugnante ou até mesmo no posicionamento da Receita Federal do Brasil sobre o que se entende por “massas alimentícias”, classificadas na Posição 19.02.

Diferentemente das alegações da fiscalização, a Receita Federal do Brasil já se manifestou sobre como devem ser avaliados casos de conflito de classificação de nomenclatura de produtos, conforme disposto na recente Solução de Consulta Cosit nº 99/2016, parcialmente reproduzida pela contestante na parte que informa que o conceito de massas alimentícias também é dado pela Resolução RDC nº 93, de 2000:

Massa Alimentícia: é o produto não fermentado, apresentado sob várias formas, recheado ou não , obtido pelo empasto, amassamento mecânico de farinha de trigo comum e ou sêmola/semolina de trigo e ou farinha de trigo integral e ou farinha de trigo durum e ou sêmola/semolina de trigo durum e ou farinha integral de trigo durum e ou derivados de cereais, leguminosas, raízes ou tubérculos , adicionado ou não de outros ingredientes e acompanhado ou

não de temperos e ou complementos, isoladamente ou adicionados diretamente à massa.

Massa Alimentícia Pré-Cozida: é o produto não fermentado, apresentado sob várias formas, recheado ou não, obtido pelo empasto, amassamento mecânico, parcialmente cozido, desidratado ou não da mistura de farinha de trigo comum e ou sêmola/semolina de trigo e ou farinha de trigo integral e ou

farinha de trigo durum e ou sêmola/semolina de trigo durum e ou farinha integral de trigo durum e ou derivados de cereais, leguminosas, raízes ou tubérculos, adicionado ou não de outros ingredientes, acompanhado ou não de temperos e ou complementos, isoladamente ou adicionados diretamente à massa, cujo preparo necessita cozimento complementar.

Massa Alimentícia Instantânea: é o produto não fermentado, apresentado sob várias formas, recheado ou não, obtido pelo empasto, amassamento mecânico, cozimento ou não, desidratação ou não da mistura de farinha de trigo comum e ou sêmola/semolina de trigo e ou farinha de trigo integral e ou farinha de trigo durum e ou sêmola/semolina de trigo durum e ou farinha integral de trigo durum e ou derivados de cereais, leguminosas, raízes ou tubérculos, adicionado ou não de outros ingredientes, e acompanhado ou não de temperos e ou complementos, isoladamente ou adicionados diretamente à massa. Para o preparo, o produto é hidratado a frio ou a quente e o tempo de cozimento é reduzido ou desnecessário. (...)

Conforme consta do texto apresentado e do Laudo Técnico que acompanha a impugnação, o produto em questão é massa alimentícia obtida pelo empasto, amassamento mecânico de raízes, no caso, raiz de mandioca, não havendo massas fermentadas, como afirmado pela fiscalização, o que torna evidente que o presente Processo Administrativo sequer possui argumentos técnicos e legais para descaracterizar a posição atual dos produtos autuados, qual seja, Posição 19.02.

Suposta Classificação dos Produtos da Impugnante como Produtos de Confeitaria:

A primeira das tentativas da fiscalização, em descaracterizar a posição atual dos produtos da Impugnante, foi classificar estes como “produtos de confeitaria”, o que não procede.

Primeiro, porque a impugnante não vende esfihas, kibes (por exemplo) mas sim massas alimentícias, na forma congelada. A denominação dada aos seus produtos têm somente caráter comercial, para facilitar a compreensão dos clientes no momento da aquisição de tais mercadorias.

Além disso, os produtos da Impugnante não tem qualquer relação com produtos de confeitaria, já que estes têm uma característica imprescindível que os produtos listados neste Processo Administrativo não tem: alta dose de açúcar, conforme entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, consoante verificado no processo nº 10980.008727/2005-15, julgado em 15/06/2013.

Produtos considerados de confeitaria são produtos como bolos, chocolates, bombons, todos para pronto consumo, conforme exemplificado pela Solução de Consulta COSIT nº 98.198, de 2017.

Logo, os produtos produzidos e comercializados pela Impugnante não se caracterizam como produtos de confeitaria já que, não possuem altos níveis de glicose, nem são vendidos para pronto consumo.

Suposta Classificação dos Produtos da Impugnante como Preparações Alimentícias - Posição 1901:

Conforme disposto pela fiscalização, parte dos produtos constantes do Anexo I deste Processo Administrativo seriam, supostamente, classificados como “preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolas, amidos, féculas ou de extratos de malte, não

contendo cacau ou contendo-o numa proporção inferior a 40%, em peso, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas em outras posições”.

Observa-se que em nenhum momento a fiscalização determina quais produtos se enquadram nesta posição.

Primeiramente, conforme disposto nas explicações técnicas, os produtos da empresa não são preparações alimentícias, mas sim massas alimentícias, vendidas na forma congelada.

Da leitura das Notas Explicativas da Posição 19.01, como mencionado pela própria fiscalização, os produtos com recheio superior à 20% do peso do produto não estão caracterizados nesta posição.

Portanto, por esta simples descrição já se excluem da classificação sugerida os seguintes produtos (conforme denominação dada pela fiscalização), contidos no Anexo I deste Processo Administrativo: Bauru/Bauruzinho; Coxinhas e Mini Coxinhas (recheadas com frango, carne seca, palmito); Croissant (recheados de frango, presunto e queijo); I Enroladinho recheado com salsicha; Esfihas (recheados com frango e carne); Minis Bolinhos (recheados com queijo, carne, presunto e queijo); Mini Churros recheados; e Pão de Batata (recheados com calabresa, frango).

Por tais explicações, é evidente que a fiscalização não tem sequer percepção mínima, por exemplo, do peso do recheio dos produtos contidos no Anexo I.

Como disposto nas explicações técnicas no início desta Impugnação, resta claro que a Posição 19.01 não se enquadra nos produtos listados no Anexo I, pelo simples fato do peso dos recheios serem superiores à 20% do peso total dos produtos.

Diante da inexistência de fundamentos para a reclassificação dos produtos mencionados, não há o que se falar em questionamentos com relação aos débitos e créditos das Contribuições do PIS/Pasep e da COFINS.

Os débitos dessas contribuições, do período de 2015 e 2016, contidos na EFD da empresa, condizem com o devido recolhimento. O mesmo acontece com os créditos destes tributos, já que refletem as reais operações de entrada praticadas pela empresa.

Desse modo, a Impugnante não vislumbra qualquer irregularidade com base nas informações enviadas pela fiscalização.

Sob a forma de Considerações Finais, aduziu restar evidente que a fiscalização não tem conhecimento técnico mínimo dos produtos listados no Anexo I para descaracterizar a posição atual destes.

Afirmar simplesmente que os referidos produtos não se enquadram no NCM 1902 não é suficiente para a alegação de existência de débitos tributários devidos pelo Contribuinte.

Diferentemente das alegações contidas neste Processo Administrativo, o ato de fiscalização sobre a regularidade do recolhimento das Contribuições ao PIS e a COFINS requer sim a identificação exata da classificação dos produtos analisados, como demonstrado neste Impugnação por meio de decisões do CARF destacadas anteriormente, o que não ocorreu no caso.

De qualquer maneira, e com base em todas as explicações técnicas trazidas, a Impugnante requer que suas alegações sejam suficientes extinção do presente Processo Administrativo.

Por derradeiro, sob a forma de Pedidos, como preliminar, postulou a extinção do processo, por falta de elementos mínimos para a constituição dos créditos tributários, como estabelecido pelo art. 9º do PAF, e, caso não seja acolhida a preliminar, requereu a extinção do processo pela falta de comprovação da existência de erro na classificação fiscal dos produtos.

Como principal elemento de prova, promoveu a juntada do Doc. 03 - Laudo Técnico dos produtos constantes do Anexo I do presente processo, fls. 630/177.

É o que se tem a relatar.

Em 22 de março de 2018, através do Acórdão n.º **08-42.358** a 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Fortaleza/CE, por unanimidade de votos, julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

A empresa foi intimada do Acórdão de Impugnação, via Aviso de Recebimento, em 04 de abril de 2018, às e-folhas 773.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 02 de maio de 2018, e-folhas 775, de folhas 776 à 795.

Foi alegado:

- Da Nulidade do Auto de Infração - Violação dos artigos 9º, 10 e 59 do Decreto 70.235/72;
- Da Natureza dos Produtos Questionados;
- Produtos denominados como "Sanduíches com recheios diversos" (tais como "cheeseburger");
- Produtos denominados como "Pães de Queijo";
- Produtos denominados como "Produtos de Pastelaria" (como "esfiha, 41quibe, pão de batata");
- Do suposto erro de classificação tributária pela Recorrente;
- Da indevida classificação tributária da Recorrente como preparações alimentícias – Posição 1901;
- Da Indevida Classificação dos Produtos da Recorrente como Produtos de Confeitaria e Produtos de Padearia (19.05).

DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, requer a Recorrente se digne esse Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a conhecer e dar provimento ao presente Recurso Voluntário, reformando integralmente o acórdão recorrido para os fins de reconhecer a nulidade do presente auto de infração e, se não o fizer, manter a classificação NCM atual dos produtos da Recorrente.]

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão de Impugnação, via Aviso de Recebimento, em 04 de abril de 2018, às e-folhas 773.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 02 de maio de 2018, e-folhas 775.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

- Da Nulidade do Auto de Infração - Violação dos artigos 9º, 10 e 59 do Decreto 70.235/72;
- Da Natureza dos Produtos Questionados;
- Produtos denominados como "Sanduíches com recheios diversos" (tais como "cheeseburger");
- Produtos denominados como "Pães de Queijo";
- Produtos denominados como "Produtos de Pastelaria" (como "esfiha, quibe, pão de batata");
- Do suposto erro de classificação tributária pela Recorrente;
- Da indevida classificação tributária da Recorrente como preparações alimentícias – Posição 1901;
- Da Indevida Classificação dos Produtos da Recorrente como Produtos de Confeitaria e Produtos de Padaia (19.05).

Passa-se à análise.

- Preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

A Recorrente apresenta os seguintes argumentos:

1. a fiscalização não provou que os produtos por ela reclassificados foram erroneamente classificados;
2. ausência de elementos mínimos para a identificação dos NCMs discutidos; e
3. falta de descrição adequada dos produtos "desclassificados e requalificados" pela autoridade lançadora.

A indicação ou não da classificação tributária adequada na visão da fiscalização, não possui o condão de vir a se decretar a nulidade do lançamento.

Isso porque, no Relatório Fiscal a autoridade lançadora demonstrou que as classificações fiscais dos produtos em análise desatendem os requisitos da Posição 19.02, o que acarreta em perda ao direito ao benefício fiscal da alíquota zero na apuração do PIS/Pasep e da COFINS, portanto, fato que, por si só, ensejou a lavratura do presente auto de infração.

Nesse diapasão, esclarece-se que para a decretação da nulidade do lançamento necessário se faz que o caso em apreciação encontre ressonância no determinado pela legislação processual fiscal a respeito, mais precisamente pelo art. 59 do PAF, adiante transcrito:

Decreto nº 70.235, de 1972 - PAF

Art. 59. São nulos:

- I. - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II. - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No caso em julgamento, não há que se cogitar em incompetência do agente, visto que os autos de infração foram lavrados por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, agente público com competência legal para a prática do ato administrativo em debate, conforme estabelecido pelo art. 6º, inc. I, "a" da Lei n.º 10.593, de 2002, com a redação determinada pela Lei n.º 11.457, de 2007.

Demais disso, também não há como ter como configurada a preterição no direito de defesa na hipótese de a simples leitura da peça contestatória se prestar para esclarecer que os fatos imputados pela fiscalização à autuada foram por ela perfeitamente compreendidos, o que possibilitou o exercício do direito de defesa em toda a sua plenitude, o que de fato se faz presente no caso em julgamento.

Ante o acima exposto, rechaço a preliminar de nulidade pela defendente arregimentada.

NO MÉRITO

- Da presente ação fiscal.

Os trabalhos fiscais executados consistiram na verificação e análise, por amostragem, das apurações realizadas pela fiscalizada, relativamente ao período fiscalizado, dos seguintes itens:

- Base de cálculo da Cofins e PIS/Pasep não cumulativas e cumulativas;
- Créditos da Cofins e PIS/Pasep não cumulativas;
- Saldo credor/devedor da Cofins e PIS/Pasep não cumulativas.

Analisando as EFD Contribuições apresentadas pelo contribuinte, a fiscalização identificou vendas que foram informadas, de forma equivocada, com o CST indicativo de venda de produto alíquota zero. Ou seja, tais vendas não integraram a base de cálculo das contribuições devidas pelo contribuinte.

Verificado o equívoco, a fiscalização procedeu o lançamento de ofício.

No Anexo I do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização totalizou, por Descrição da Mercadoria, os valores mensais das vendas (bem como da devolução de compras com crédito) que deixaram de ser oferecidas à tributação e o correspondente valor dos tributos incidentes sobre a irregularidade (alíquotas do regime cumulativo no ano 2014 e do regime não cumulativo nos anos 2015 e 2016).

O cerne da ação fiscal reside no fato de que o contribuinte considerou, de forma equivocada, que os produtos demonstrados no Anexo I classificavam-se na posição 1902 da TIPI, **que são tributados à alíquota zero, relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins** (art. 1º, inciso XVIII, da Lei n.º 10.925).

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: [\(Vigência\) \(Vide Decreto nº 5.630, de 2005\)](#)

(...)

XVIII - **massas alimentícias classificadas na posição 19.02 da Tipi.** [\(Incluído pela Lei nº 12.655, de 2012\)](#)

(Grifo e negrito nossos)

- Dos Produtos em análise.

Em conformidade com a resposta do contribuinte ao Termo de Início de Fiscalização (fls. 235 a 246) e com as informações e fotos apresentadas em sua página na Internet (fls. 162 a 229), a fiscalização, no Termo de Verificação Fiscal, apresentou as seguintes informações sobre os principais produtos que deixaram de ser oferecidos à tributação:

- Bauru/bauruzinho: salgado composto de massa de farinha de trigo recheado basicamente com queijo, apresuntado e tomate;
- Cheeseburger: salgado composto de massa de farinha de trigo recheada basicamente com hambúrguer de carne bovina e queijo;
- Coxinha: petisco pré-frito composto de massa de farinha de trigo recheada com peito de frango e temperos;
- Hot dog sanduíche: similar ao cheeseburger, mas com salsicha;
- Mini bolinho (presunto/queijo/misto/carne);
- Kibe: produto pré-frito elaborado com carne, trigo, farinha e temperos;
- Bolinha de queijo: bolinha de massa de farinha de trigo recheado de queijo e temperos, sendo pré-frita;
- Churros: produto pré-frito constituído por canudo de massa de farinha de trigo com recheio doce (doce de leite, chocolate, baunilha);
- Pão de batata: salgado de forma esférica contendo flocos de batata e recheado, por exemplo, com massa elaborada com apresuntado, queijo e temperos;
- Quiche e tortinhas: com recheios diversos;
- Esfiha de carne ou frango;
- Pães de queijo de diversos tipos, inclusive, o lançamento Sanduryco, próprio para elaborar sanduíches. Elaborados com fécula de mandioca e polvilho, queijo e outros aditivos. Podem ser recheados.
- Pastéis;
- Chipa: produto semelhante ao pão de queijo, exceto pelo fato de ser elaborado com polvilho doce.

- Da Classificação correta

A totalidade dos produtos é congelada e necessita tratamento térmico para estar apta ao consumo, embora alguns itens sejam pré-fritos. Como já referido, o contribuinte classificou os produtos na posição 1902 da TIPI.

A Regra Geral Interpretativa n.º 1ª, determina que a classificação de mercadorias é feita pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, só se fazendo recurso às demais RGI quando não for possível o enquadramento por aplicação dessa RGI, ou em casos de mercadorias com características específicas. Por seu lado, a RGI-6 aplica às subposições as mesmas Regras utilizadas em nível de posição, enquanto que as Regras Gerais Complementares são utilizadas no nível da NCM. A análise e aplicação dessas Regras irão, portanto, definir os códigos corretos aplicados para classificação das mercadorias.

- Da Posição 1902

19.02	Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado.
--------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

1902.1	- Massas alimentícias não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo:
1902.11.00	-- Que contenham ovos
1902.19.00	-- Outras
1902.20.00	- Massas alimentícias recheadas (mesmo cozidas ou preparadas de outro modo)
1902.30.00	- Outras massas alimentícias
1902.40.00	- Cuscuz

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, **que possuem valor normativo**, apresentam os seguintes comentários:

As massas alimentícias da presente posição são produtos não fermentados, fabricados com sêmolos ou farinhas de trigo, milho, arroz, batata, etc.

Estas sêmolos ou farinhas (ou mistura de ambas) são, em primeiro lugar, misturadas com água e depois amassadas de forma a obter-se uma pasta, na qual se podem incorporar outros ingredientes (por exemplo: produtos hortícolas finamente picados, sucos ou purês de produtos hortícolas, ovos, leite, glúten, diástases, vitaminas, corantes e aromatizantes).

A massa, em seguida, é trabalhada (por exemplo, por passagem à fieira e corte; laminagem e recorte; compressão; moldagem ou aglomeração em tambores rotativos) no intuito de se obterem formas específicas e predeterminadas (por exemplo, tubos, fitas, filamentos, conchas, pérolas, grânulos, estrelas, cotovelos e letras). No decurso desse trabalho, pode adicionar-se uma pequena quantidade de óleo. Em geral, a essas formas corresponde o nome do produto acabado (por exemplo, macarrão, talharim, espaguete, aletria).

Para facilidade de transporte, de armazenagem e de conservação, em geral, estes produtos são dessecados antes da comercialização. Quando secos, tornam-se quebradiços. Esta posição compreende também os produtos frescos (isto é úmidos ou por secar) e os produtos congelados, por exemplo, os nhoques frescos e os raviolis congelados.

As massas alimentícias desta posição podem ser cozidas, recheadas de carne, peixe, queijo ou de outras substâncias em qualquer proporção, ou preparadas de outra forma (apresentadas como pratos preparados, contendo outros ingredientes, tais como produtos hortícolas, molho, carne). O cozimento tem por objetivo amolecer as massas, conservando-lhes a forma original.

As massas recheadas podem ser inteiramente fechadas (por exemplo, ravióles), abertas nas extremidades (por exemplo, canelones) ou, ainda, apresentar-se em camadas sobrepostas, tal como a lasanha.

Excluem-se desta posição:

- a) As preparações, com exclusão das massas recheadas, contendo mais de 20%, em peso, de enchidos, carne, miudezas, sangue, peixe ou crustáceos, moluscos, ou de outros invertebrados aquáticos, ou de uma combinação destes produtos (Capítulo 16).
- b) As preparações para sopas ou caldos e as sopas e caldos preparados, contendo massas (posição 21.04).

Neste ponto da análise, importante se faz a leitura das instruções que se fazem presentes nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), relativamente à Posição 19.02, adiante transcritas [destaques acrescidos]:

As massas alimentícias da presente posição são produtos não fermentados, fabricados com sêmolos ou farinhas de trigo, milho, arroz, batata, etc.

Estas sêmolos ou farinhas (ou mistura de ambas) são, em primeiro lugar, misturadas com água e depois amassadas de forma a obter-se uma pasta, na qual se podem incorporar outros ingredientes (por exemplo: produtos hortícolas finamente picados, sucos ou purês de produtos hortícolas, ovos, leite, glúten, diástases, vitaminas, corantes e aromatizantes).

A massa, em seguida, é trabalhada (por exemplo, por passagem à . fiação e corte; laminagem e recorte; compressão; moldagem ou aglomeração em tambores rotativos) no intuito de se obterem formas específicas e predeterminadas (por exemplo, tubos, . fitas, . filamentos, conchas, pérolas, grânulos, estrelas, cotovelos e letras). No decurso desse trabalho, pode adicionar-se uma pequena quantidade de óleo. Em geral, a essas . formas corresponde o nome do produto acabado (por exemplo, macarrão, talharim, espaguete, aletria).

Para facilidade de transporte, de armazenagem e de conservação, em geral, estes produtos são dessecados antes da comercialização. Quando secos, tornam-se quebradiços. Esta posição compreende também os produtos frescos (isto é úmidos ou por secar) e os produtos congelados, por exemplo, os nhoques frescos e os ravióles congelados.

As massas alimentícias desta posição podem ser cozidas, recheadas de carne, peixe, queijo ou de outras substâncias em qualquer proporção, ou preparadas de outra forma (apresentadas como pratos preparados, contendo outros ingredientes, tais como produtos hortícolas, molho, carne). O cozimento tem por objetivo amolecer as massas, conservando-lhes a forma original.

As massas recheadas podem ser inteiramente fechadas (por exemplo, ravióles), abertas nas extremidades (por exemplo, canelones) ou, ainda, apresentar-se em camadas sobrepostas, tal como a lasanha.

[..]

Excluem-se desta posição:

As preparações, com exclusão das massas recheadas, que contenham mais de 20%, em peso, de enchidos, carne, miudezas, sangue, peixe ou crustáceos, moluscos, ou de outros invertebrados aquáticos, ou de uma combinação destes produtos (Capítulo 16).

As preparações para sopas ou caldos e as sopas e caldos preparados, que contenham massas (posição 21.04).

Trago também as considerações do Acórdão de Impugnação a respeito do assunto, folhas 20 e 21 daquele documento:

Como verificado, as massas alimentícias da Posição 19.02 são produtos não fermentados, contendo sêmolos ou farinha de trigo, milho, arroz, batata, etc.

Em um primeiro momento as sêmolos ou farinhas (ou a combinação dos dois insumos) são misturadas com água e amassadas, resultando uma pasta em que podem ser agregados diversos ingredientes tais como produtos hortícolas picados, ovos, leite, glúten, etc.

Após a mistura a massa recebe um tratamento mecânico de modo que obtenha formas específicas como tubos, fitas, conchas, estrelas, etc., sendo que a forma em geral corresponderá ao nome do produto acabado, sendo o que ocorre com o macarrão, o talharim, o espaguete e a aletria.

De maneira a facilitar o transporte, a armazenagem e a conservação, os produtos geralmente são dessecados antes de serem comercializados, tornando-se quebradiços, tendo sido informado que a Posição 19.02 compreende os produtos frescos e os produtos congelados, o que contempla os nhoques frescos e os ravióles gelados.

Também foi informado que as massas alimentícias da posição em estudo podem ser cozidas e recheadas de carne, peixe, queijo ou de outras substâncias em qualquer proporção, podendo ainda serem preparadas de outra forma (pratos preparados que contenham outros ingredientes como produtos hortícolas, molho, carne), tendo o cozimento o objetivo de amolecer as massas, conservando-lhes a forma original.

Para as massas recheadas foi afirmado que podem ser inteiramente fechadas (como os ravióles) ou apresentar-se em camadas sobrepostas (como ocorre com a lasanha).

Exceto as massas alimentícias recheadas da Subposição 1902.20, estão excluídas da Posição 19.02 as preparações que contenham mais 20%, em peso, de enchidos, carne, miudezas, sangue, peixe ou crustáceos, moluscos, o de outros invertebrados aquáticos, ou de uma combinação dos apontados produtos, que devem ser inseridas no Capítulo 16.

Também estão fora da Posição 19.02 as preparações para sopas ou caldos, além das sopas e caldos preparados, que contenham massas, a serem classificados na Posição 21.04.

O rol dos produtos classificados na Posição 19.02, indicativo de produtos tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone, sinaliza, por si só, que tal posição contempla massas alimentícias de tradição italiana, entendimento que se mostra ratificado por diversas citações a produtos dessa natureza que foram observadas nas Notas Explicativas acima apresentadas.

Quanto aos produtos objeto da exação fiscal - a) Bauru/bauruzinho; b) Cheeseburger; c) Coxinha; d) Hot dog sanduíche; e) Mini bolinho; f) Kibe; g) Bolinha de queijo; h) Churros; i) Pão de batata; j) Quiche e tortinhas; k) Esfiha de carne ou frango; l) Pães de queijo de diversos tipos; m) Pastéis; e n) Chipa - realmente não parecem estar classificados na Posição 19.02.

Reiterando o entendimento acima declinado, trago à colação aspecto que foi suscitado pela pessoa jurídica consulente, o que se deu no bojo da Solução de Consulta COSIT n.º 99, de 29 de junho de 2016 (norma citada pela defesa, informe-se).

Em sua petição a requerente, que revende produtos que são industrializados por outros contribuintes, afirmou ter verificado que algumas mercadorias por ela recebidas e que foram classificadas como massas alimentícias da Posição 19.02 da TIPI não parecem, em uma análise sumária, se enquadrar em tal classificação, tendo nesse rol incluído produtos tais como *i)* “SANDUÍCHES CONTENDO PÃO, HAMBÚRGUER e QUEIJO”; *ii)* “PIZZAS CONGELADAS”; *iii)* COXINHA; e *iv)* PÃO DE QUEIJO.

Por não ser a consulente quem realizava a industrialização dos produtos, não foram prestadas as informações prescritas pelo art. 6º da Instrução Normativa RFB n.º 1.464, de 08 de maio de 2014, de sorte que, neste peculiar aspecto, a consulta foi considerada ineficaz.

Trouxe à tona a situação acima apresentada com o propósito de apresentar um fato concreto em que o próprio estabelecimento revendedor da mercadoria estranhou que produtos de padaria, que possuem referência expressa na Posição 19.05, estivessem sendo classificadas pelo estabelecimento industrial na Posição 19.02.

Esta também foi a percepção da autoridade fiscalizadora, que não conformada com a classificação dos produtos na Posição 19.02, perquiriu a possibilidade de que fossem catalogados em outras tipologias da TIPI, como a Posição 19.01, relacionada às "Preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolos, amidos, féculas ou de extratos de malte, não contendo cacau ou contendo-o numa proporção inferior a 40%, em peso, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas em outras posições", para a qual, após efetuar a reprodução das correspondentes NESHs, concluiu que:

são itens produzidos com farinhas ou féculas e podem se apresentar em forma sólida de qualquer formato, o que abrange todos os produtos objetos da reclassificação fiscal;

admitem recheios e coberturas, com as ressalvas de que, se houver pré-cozimento ou caso em que os componentes cárneos tenham peso superior a 20%, o produto será remetido a outra posição; e

cumulativamente ao exemplo das pizzas, há a prescrição relativa aos produtos de padaria, indicando que a posição não admite itens cozidos ou pré-cozidos, sendo própria, portanto, para itens crus, preparados a frio, o que é o caso da maior parte dos itens objetos de análise, com a exceção da linha de Fritos em que o diferencial informado na Página do contribuinte na Internet é justamente a pré-fritura.

Em vista disso, inferiu que os produtos de padaria e de pastelaria, quando crus, classificam-se na Posição 19.01.

- Da Posição 1905

O texto da posição 1905 é **“Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau; hóstias, cápsulas vazias para medicamentos, obreias, pastas secas de farinha, amido ou fécula, em folhas, e produtos semelhantes.”**

a TIPI adotou o termo “confeitaria” em um sentido mais estrito, conforme se depreende da análise do Capítulo 17. São aqueles produtos fabricados a partir de diferentes açúcares ou de sucedâneos de açúcar e, eventualmente, adicionados de outros produtos alimentícios, tais como leite, mel, matérias gordas, cacau, chocolate, frutas, geléias, sucos de frutas, especiarias, extrato de malte, essências. Essencialmente, são produtos nos quais o açúcar predomina na constituição e têm em comum o fato de consistirem no cozimento acentuado do açúcar misturado com outros ingredientes. O tempo e a forma de cozimento podem intervir na textura dos produtos de confeitaria, que pode ser vítrea, quando a temperatura de cozimento é muito alta e com pequena umidade residual ou, por outro lado, macia, obtida por uma gelificação e umidade bastante elevadas. Seus exemplos mais abundantes são as balas e caramelos.

Relativamente a esta posição 1905, a NESH traz alguns comentários pertinentes que referimos a seguir:

Nesta posição estão compreendidos todos os produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos; os ingredientes mais vulgarmente utilizados são as farinhas de cereais, a levedura e o sal, embora possam conter igualmente outros ingredientes, tais como: glúten, fécula, farinhas de leguminosas, extrato de malte, leite, determinadas sementes como a da papoula, cominho, anis, açúcar, mel, ovos, gorduras, queijos, frutas, cacau em qualquer proporção, carne, peixe, etc., e ainda os produtos designados por “melhoradores de panificação”. Estes últimos destinam-se, principalmente, a facilitar a manipulação da massa, a acelerar a sua fermentação, a melhorar as características ou a apresentação dos produtos e a prolongar a duração da

sua conservação. Os produtos da presente posição podem também ser obtidos a partir de uma massa à base de farinha, sêmola ou pó de batata.

Encontram-se compreendidos na presente posição:

...

10) Os produtos de- pastelaria, em cuja composição entram substâncias muito variadas: farinhas, féculas, manteiga ou outras gorduras, açúcar, leite-, creme-de-leite (nata*), ovos, cacau, chocolate, café, mel, , frutas, licores, aguardente-, albumina, queijo, carne, peixe, aromatizantes, leveduras ou outros , fermentos, etc.

...

As panquecas e crepes.

A quiche, feita de- uma massa com ingredientes, tais como, queijo, ovos, creme de-leite- (nata*), manteiga, sal, pimenta, noz-moscada e, no caso da quiche- lorraine, bacon ou presunto.

As pizzas (pré-cozidas ou cozidas), constituídas por uma base- de- massa de- pizza recoberta de diversos outros ingredientes, tais como queijo, tomate, azeite, carne, anchovas. As pizzas não cozidas são, todavia, classificadas na posição 19.01.

Os produtos alimentícios crocantes sem açúcar, como, por exemplo, os produtos obtidos a partir de- uma massa à base de pó de batata, ou de- uma massa à base de farinha de milho adicionada de um condimento constituído por uma mistura de queijo, glutamato de sódio e sal, fritos em óleo vegetal e prontos para serem consumidos.

São excluídos desta posição:

Os produtos contendo mais de 20% em peso de- enchidos, carne, miudezas, sangue, peixe- ou crustáceos, moluscos ou de- outros invertebrados aquáticos, ou de- uma combinação desses produtos (por exemplo, preparações constituídas por carne- coberta de- massa) (Capítulo 16).

Os produtos da posição 20.05.

A análise conjunta das posições 1901 e 1905, com as respectivas Notas Explicativas, permitem algumas conclusões:

- Os produtos de pastelaria e padaria, quando apresentem recheios ou coberturas de produtos cárneos com peso superior a 20%, são remetidos ao Capítulo 16;
- Os produtos de pastelaria e padaria crus (na verdade as preparações/misturas/pastas que se transformarão em produtos de pastelaria e padaria após o tratamento térmico) classificam-se na posição 1901, exceto se forem remetidos ao Capítulo 16 em decorrência do percentual de produtos cárneos;
- Os produtos de pastelaria e padaria pré-cozidos ou cozidos classificam-se na posição 1905;

Em nenhum caso, tais produtos podem ser classificados na posição 1902.

Por derradeiro, como forma meramente suplementar e integrativa, justificativa para a posição favorável ao entendimento pela fiscalização adotado no presente julgado, trago à colação ementas de Soluções de Consulta, emitidas pelo órgão central da RFB e pelos órgãos regionais, que tratam da classificação fiscal de produtos similares àqueles pela fiscalização tributados, **enfatizando-se que em todos eles o representante legal da RFB teve por correta classificação fiscal distinta da Posição 19.02:**

Solução de Consulta COANA n.º 301 de 26 de outubro de 2015

Assunto: Classificação de Mercadorias

Código NCM: 1901.20.00

Mercadoria: Pão de queijo cru, congelado, moldado em porções de 25 g, à base de polvilho azedo, contendo ovos, manteiga e/ou margarina, óleo, leite em pó, soro de leite em pó, queijo, sal e água, acondicionado em embalagem plástica de 400g.

Solução de Consulta COANA n.º 285 de 21 de setembro de 2015

Assunto: Classificação de Mercadorias

Código NCM: 1905.90.90 Ex Tipi: 01

Mercadoria: Pão para hot dog, constituído de farinha de trigo, água, açúcar, fermento biológico, sal e melhorador de farinha, apresentado em embalagem plástica de 500 g, contendo 10 unidades.

Solução de Consulta SRRF04/Diana n.º 1 de 8 de fevereiro de 2011

Assunto: Classificação de Mercadorias

Massa alimentícia em formato cilíndrico, não cozida, congelada, constituída por farinha de trigo, margarina, açúcar e sal, apresentada em caixas contendo unidades individuais, própria para a confecção de produto comercialmente denominado “Mini churros”, classifica-se no código 1901.20.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante da Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI).

Produto de pastelaria em formato cilíndrico, constituído por uma massa de farinha de trigo, margarina, açúcar e sal, frito, mesmo recheado, comercialmente denominado “Mini churros”, classifica-se no código 1905.90.90 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante da Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI).

Solução de Consulta SRRF10/Diana n.º 31 de 17 de março de 2011

Assunto: Classificação de Mercadorias

Código TIPI: 1602.32.00

Mercadoria: Pastel de frango, de massa folhada, congelado, próprio para a alimentação humana após ser assado, composto por farinha de trigo, manteiga, ovos, leite e recheio de carne de frango (23%, em peso), sem fermento, obtido pela mistura dos ingredientes, moldagem manual em formato de meia-lua, pré-cozimento, congelamento e acondicionamento em embalagem com capacidade de 1kg.

Solução de Consulta SRRF10/Diana n.º 33 de 17 de março de 2011

Assunto: Classificação de Mercadorias

Código TIPI: 1602.32.00

Mercadoria: Coxinha de, frango, congelada, própria para a alimentação humana após ser empanada e frita, composta por farinha de trigo, manteiga, ovos, leite e recheio de carne de frango (23%, em peso), sem fermento, obtido pela mistura dos ingredientes, moldagem manual, pré-cozimento, congelamento e acondicionamento em embalagem com capacidade de 1kg

Solução de Consulta SRRF06/Diana nº 29 de 17 de dezembro de 2002

Assunto: Classificação de Mercadorias

Ementa: Código TIPI - Mercadoria: 1602.50.00 Hambúrguer de carne bovina, temperado e congelado.

Solução de Consulta SRRF06/Diana nº 32 de 18 de dezembro de 2002

Assunto: Classificação de Mercadorias

Ementa: Código TIPI - Mercadoria 1602.50.00 Quibe de carne bovina, temperado e congelado.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.