



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13136.720173/2021-97</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3302-014.860 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	28 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	RIO BRANCO ALIMENTOS S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/03/2016 a 31/12/2018

PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL NA NCM.

Nos termos da Lei nº 10.925/2004, estão sujeitos à tributação à alíquota zero apenas os produtos classificados nos códigos da NCM expressamente indicados.

PRELIMINAR DE NULIDADE. CARÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Pouco importa qual a classificação específica na NCM, desde que a Autoridade Tributária tenha justificado a alteração da classificação fiscal, o que se faz a contento ao afirmar que as carnes eram temperadas, fato que, por si só, nos termos das regras de classificação fiscal do Sistema Harmonizado, exclui essas mercadorias do capítulo 02 e os insere no capítulo 16.

Poderia se cogitar de nulidade caso o tributo em questão fosse o IPI, apenas na hipótese em que o capítulo 16 tivesse diversas alíquotas distintas e fosse necessário justificar o porquê de ter sido adotada determinada posição e sua alíquota correspondente.

No caso do PIS/Cofins, excluída a possibilidade de alguma classificação fiscal que permitisse a alíquota zero, o produto vai para a regra geral de tributação. Logo, não há qualquer nulidade no procedimento adotado.

O contribuinte pode discordar da alteração da classificação fiscal; mas isso é questão de mérito, e não fato que implique a decretação de nulidade da autuação.

CARNES TEMPERADAS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NOTAS EXPLICATIVAS DO SISTEMA HARMONIZADO (NESH).

A leitura das notas explicativas de classificação fiscal do Sistema Harmonizado não deixa dúvidas de que o capítulo 02 é dedicado apenas para produtos frescos, submetidos unicamente a processos de conservação, conforme consta do seu texto, ou seja, para as carnes e miudezas: 1) Frescas (isto é, no estado natural), mesmo salpicadas de sal com o fim de lhes assegurar a conservação durante o transporte; 2) Refrigeradas, isto é, resfriadas geralmente até cerca de 0 °C; 3) Congeladas, isto é, refrigeradas abaixo do seu ponto de congelamento; ou 4) Salgadas ou em salmoura, ou ainda secas ou defumadas. Ou para carnes e miudezas levemente polvilhadas com açúcar ou salpicadas com água açucarada.

Os produtos que são vendidos “temperados”, segundo o que consta da própria embalagem dos produtos, contendo diversos ingredientes, não podem ser classificados no capítulo 02, pois as regras de classificação determinam que basta o simples tempero com “sal e pimenta” para deslocar sua classificação para o capítulo 16.

O Sistema Harmonizado está organizado em 97 capítulos e 21 Seções. As mercadorias estão ordenadas de forma progressiva, de acordo com o seu grau de elaboração, iniciando pelos animais vivos e terminando com as obras de arte, passando por matérias-primas e produtos semielaborados. Quanto maior a participação do homem na elaboração da mercadoria, mais elevado é o número do capítulo em que ela será classificada.

BOLINHOS DE BACALHAU, MANDIOKITA, ESCONDIDINHO, COXINHA/SALGADOS E TORTA. PRODUTOS DE PASTELARIA. MASSAS ALIMENTÍCIAS. CLASSIFICAÇÃO NA POSIÇÃO 19.02 DA NCM. IMPOSSIBILIDADE.

A massa a que se refere a posição 19.02 da NCM 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, como 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 da posição 19.02 da NCM 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 ravioles congelados.

As massas alimentícias da posição 19.02 da NCM podem ser cozidas, recheadas de carne, peixe, queijo ou de outras substâncias em qualquer proporção, ou preparadas de outra forma (apresentadas como pratos preparados, que contenham outros ingredientes, tais como produtos hortícolas, molho, carne). O cozimento tem por objetivo amolecer as massas, conservando-lhes a forma original.

As massas recheadas da posição 19.02 da NCM podem ser inteiramente fechadas (por exemplo, ravioles), abertas nas extremidades (por exemplo, canelones) ou, ainda, apresentar-se em camadas sobrepostas, tal como a lasanha.

Bolinhos de bacalhau, mandiokita, escondidinho, coxinha/salgados e torta não são classificados na posição 19.02 da NCM pois não cumprem com os requisitos estabelecidos nas notas explicativas da posição, especialmente no que se refere à forma de preparo e transporte, além de não possuírem qualquer semelhança com os produtos usados pelo Sistema Harmonizado como exemplo de produtos que devem ser classificados nesta posição.

PIS/PASEP. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, quando ambos os tributos recaírem sobre a mesma situação fática.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, da seguinte forma: (i) por maioria de votos, para rejeitar a preliminar de “NULIDADE DO LANÇAMENTO POR AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO CORRETA A SER UTILIZADA – CARÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO”, vencida a Conselheira Francisca das Chagas Lemos (relatora); (ii) por unanimidade de votos, para (ii.1) excluir da tributação as receitas de vendas de produtos para a Zona Franca de Manaus e (ii.2) determinar a reapuração da base de cálculo das contribuições, levando em consideração os créditos presumidos concedidos pelo art. 8º da Lei nº 10.925/2004; e (iii) por maioria de votos, para manter a autuação sobre as receitas provenientes das vendas de carnes temperadas, vencidos os Conselheiros José Renato Pereira de Deus e Francisca das Chagas Lemos (relatora) e sobre os produtos Mandiokita, Escondidinho, Coxinha/Salgados, Bolinho de Bacalhau, e Torta, vencida a Conselheira Francisca das Chagas

Lemos (relatora). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

*Assinado Digitalmente*

**Francisca das Chagas Lemos** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Lázaro Antônio Souza Soares** – Presidente e redator do voto vencedor

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Sílvio José Braz Sidrim, Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 04.03.2021, por falta de tributação de produtos classificados indevidamente como alíquota zero da CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS não cumulativa no valor de R\$ 63.207.195,54 e de Contribuição PARA O PIS/PASEP no valor de 13.722.614,54.

Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 24-50), com vistas à conferência da apuração das Contribuições PIS/Pasep e COFINS da Recorrente, foi efetuada a análise, em especial, da aplicação de alíquota zero a partir das EFD-Contribuições e EFD-ICMS/IPI. Foi verificada a existência de ações judiciais que repercutem na ação fiscal, descritas abaixo:

1. Processo nº 1004012-91.2018.4.01.3800 - Exclusão do PIS e da COFINS das bases de cálculo do PIS e da COFINS: Foi concedida a segurança para declarar: 1. a inexistência de relação jurídico tributária entre as partes que obrigue a Impetrante ao recolhimento do PIS e da COFINS com a inclusão em suas bases de cálculo do valor referente a essas próprias contribuições. A Fiscalização procedeu ao lançamento do crédito tributário correspondente à parcela apurada a partir do comando da sentença acima, com a exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, inciso IV, da Lei nº 5.172/1966 (CTN);
2. Proc. 0008581-26.2016.4.01.3800 – Exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS: Liminar indeferida em 22.02.2016, sentença julgada improcedente em 29.07.2016. Em grau de apelação, a decisão foi favorável à Recorrente. A fiscalização explicitou que a metodologia de cálculo observou a Solução de Consulta Interna Cosit nº 13, de 18/10/2018, ou seja, o montante a

ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é o valor mensal do ICMS a recolher (fl. 28).

A fiscalização constatou a ocorrência de falta de tributação das Contribuições para o PIS e COFINS, no regime não cumulativo, em decorrência de **enquadramento indevido de produtos não abrangidos pela redução à alíquota zero**, como se fossem beneficiários da referida redução. Assim, **a quase totalidade da falta de tributação decorreu da classificação fiscal incorreta dos produtos**, mas a fiscalização registrou ocorrências em que, mesmo estando correta a classificação fiscal e fora da abrangência do benefício fiscal de redução a zero da alíquota, o contribuinte deixou de tributá-las, aplicando indevidamente a alíquota zero sobre as operações.

Os tópicos foram agrupados em planilhas distintas:

A) Carnes Temperadas – A fiscalização utilizou-se IN 1.788/2018 para estabelecer a distinção entre carnes (cap. 2 e 16), concluindo que, a partir de uma amostra de produtos agrupados como “Carnes Temperadas” os produtos não se enquadram no capítulo 2, por não preencher os requisitos, estão enquadradas no capítulo 16 da TIPI.

B) Mandiokita, Escondidinho; Coxinha/Salgados; Bolinho de Bacalhau; Torta – O contribuinte classificou todos os produtos descritos na posição “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”. Contudo, a fiscalização considerou incorreta a classificação.

No caso do produto MANDIOKITA, muito embora o contribuinte tenha formulado consulta pelo processo 10680.010614/2004-83, de que originou a Solução de Consulta SRRF06/Diana nº 08, de 03/03/2005, cujo resultado foi a classificação daquele produto sob código “1902.30.00”, a fiscalização deixou de aplicá-la, sob a alegativa de que os ingredientes e a forma de preparo informados pelo contribuinte, difere dos ingredientes e modo de preparo informados em sua consulta à época formulado (fl. 39).

Concluiu tratar-se de produto diferente, cuja consulta anterior não pode surtir qualquer efeito. Relata a fiscalização (fls. 41-42):

A Receita Federal já teve oportunidade de analisar a sua correta classificação, pelo menos em dois momentos, sendo que, pela Solução de Consulta nº 25 – SRRF06/Diana, de 17 de setembro de 2012, o produto foi classificado sob código 2004.90.00. A referida solução de consulta foi objeto de revisão de ofício pela Solução de Divergência Cosit nº 98.005, de 27 de maio de 2020, para classificar o produto no código 2008.99.00. (...)

Em nenhum dos casos o produto foi classificado na posição 1902.

C) ESCONDIDINHO – Para a fiscalização foi classificado indevidamente como massa alimentícia, sob código 1902.20.00. Cita a Solução de Consulta nº 98.192 – Cosit.

D) COXINHA/SALGADOS – Da mesma forma que o produto anterior, foi classificado indevidamente como massa alimentícia, sob código 1902.20.00. Parte das vendas, embora o contribuinte tenha classificado sob o código 1602.5000 (produto não abrangido pela redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS), do mesmo modo deixou de tributá-la pelas duas contribuições. A Solução de Consulta a nº 98.224 – Cosit classificou tais produtos no Código TIPI: 1602.32.30.

E) BOLINHO DE BACALHAU – A Recorrente classificou indevidamente como massa alimentícia, sob código 1902.20.00. Para a Solução de Consulta nº 25 - SRRF10/Diana, a classificação correta é o Código TIPI: 1602.50.00.

F) TORTA - A Recorrente classificou indevidamente como massa alimentícia, sob código 1902.20.00. Pela Solução de Consulta nº 28 - SRRF10/Diana é o Código TIPI: 1602.32.00.

G) EMBUTIDOS - Classificados no item 1601.0000, não havendo controvérsia aqui quanto à classificação, mas somente ao fato de que o produto não está abrangido pela redução a zero das alíquotas de PIS/COFINS.

A Recorrente protocolou **Impugnação em 06/04/2021** (fls. 1371-1420), destacou os pontos de defesa, aqui resumidos:

- (i) No mérito, suscitou que a interpretação deve ser tratada como processo argumentativo e não meramente descritivo, em busca de solução a ser dada a partir da análise de várias questões e elementos que preenchem o contexto fático e normativo envolvido. A Fiscalização se pautou, basicamente, no comentário abaixo transcrito da NESH para, ao final, consignar que não seria possível manter os produtos no capítulo 02;
- (ii) A Recorrente afirmou que existe identidade dos produtos congelados temperados com aqueles salgados e elaborados em salmoura. Fez juntada de laudos técnicos de estudo sobre os produtos comercializados, cuja conclusão é que, sob o ponto de vista técnico e científico, os produtos cárneos objeto da presente autuação enquadram-se no capítulo 02 da NCM, e não no capítulo 16. Juntou os registros desses produtos no MAPA - Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, que também deixam evidente que o tempero da carne comercializada pela Impugnante nada mais é do que a salmoura que é preparada diluindo os ingredientes em água. Em defesa de sua tese, citou precedentes do CARF e do Superior Tribunal de Justiça (fls. 1395-1396);
- (iii) DOS DEMAIS ITENS – bolinhos de bacalhau, mandiokita, escondidinho de carne seca, frango, bacalhau, carne moída, calabresa, coxinha/ salgados e torta: A Recorrente aponta que em laudo pericial elaborado por Engenheira Química competente, há comprovação de que esses produtos devem ser classificados na posição 19.02. Destacou que submeteu sua dúvida à Receita

Federal (Consulta), cuja resposta expressa determina que o produto mandiokita se classifica como massa alimentícia, na posição 19.02, a sua inaplicabilidade ao presente caso enseja não apenas a insegurança do contribuinte, mas verdadeira violação à confiança legítima.

- (iv) DOS EMBUTIDOS – Desoneração expressa de PIS e COFINS por destinação à Zona Franca de Manaus – Comprovação do internamento pela SUFRAMA. A Requerente argumentou que a receita dos referidos produtos é decorrente de vendas de mercadorias destinadas ao consumo na Zona Franca de Manaus e, portanto, estão sujeitas à alíquota zero de PIS e COFINS, nos termos do art. 2º da Lei nº 10.996/2004, operações devidamente comprovadas pela formalização do internamento pela SUFRAMA.
- (v) Do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS. Imposto destacado nas notas fiscais de venda. Inaplicabilidade da Solução de Consulta nº 13/2018. A interpretação dada pela RFB é errônea e não abrange os procedimentos aplicáveis relacionados ao paradigma julgado pelo STF (RE 574.706).
- (vi) Do valor correto de ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS COFINS no caso de aplicação do entendimento quanto à exclusão do imposto a pagar. A Recorrente alegou que ao realizar o cálculo do imposto que seria excluído segundo as regras da Solução de Consulta nº 13, a Autoridade Administrativa aplicou erroneamente o critério de rateio em função das receitas tributadas e não tributadas pelo PIS COFINS, além de que desconsiderou os valores de imposto a recolher apurados pela Impugnante e devidamente demonstrados em seu SPED-Fiscal.
- (vii) APLICAÇÃO DO ART. 112 DO CTN – DÚVIDA OBJETIVA E RAZOÁVEL A RESPEITO DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL – CANCELAMENTO DAS PENALIDADES. Arguiu, subsidiariamente, que deve ser excluída a multa aplicada no presente caso em razão da regra prevista no art. 112, do Código Tributário Nacional, colacionando precedente julgado pelo CARF, favorável a esse entendimento.

Em resposta ao recurso, a 17ª TURMA/DRJ06 emitiu **Acórdão de 106-023.244**, em 17.08.2022 (fls. 2162-2188), julgando por unanimidade improcedente a impugnação, consoante EMENTA:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/03/2016 a 31/12/2018

CARNES TEMPERADAS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS.

As carnes temperadas, elaborados com aditivos químicos em processo de industrialização mais complexo que o observado no tocante às carnes cruas estão sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep.

SALGADOS. TORTAS. PRODUTOS DE PASTELARIA. MASSAS ALIMENTÍCIAS. CLASSIFICAÇÃO INCORRETA. Salgados como coxinha de frango, “mandiokita”, torta de frango são considerado produtos de pastelaria e não se caracterizam como massas alimentícias para fins de aplicação da incidência de alíquota zero.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

Período de apuração: 01/03/2016 a 31/12/2018

CARNES TEMPERADAS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. As carnes temperadas, elaborados com aditivos químicos em processo de industrialização mais complexo que o observado no tocante às carnes cruas estão sujeitas à incidência da COFINS.

SALGADOS. TORTAS. PRODUTOS DE PASTELARIA. MASSAS ALIMENTÍCIAS. CLASSIFICAÇÃO INCORRETA. Salgados como coxinha de frango, “mandiokita”, torta de frango são considerado produtos de pastelaria e não se caracterizam como massas alimentícias para fins de aplicação da incidência de alíquota zero.

Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido.

Em 30.08.2022, a Recorrente tomou ciência do teor do Acórdão da DRJ06 e protocolou **Recurso Voluntário em 28/09/2022**, fls. 2199-2255.

Destacou que por ocasião do julgamento pela DRJ06, o processo foi baixado em diligência a fim de que fosse considerado o julgamento definitivo do RE nº 574.706/PR (Tema nº 69 de repercussão) pelo STF, bem como o Parecer SEI nº 7698/2021/ME editado pela PGFN, requerido pela Recorrente em sua impugnação.

No entanto, alegou que a Autoridade Fiscal ignorou que, a partir da premissa de que os produtos da Recorrente não possuem alíquota zero, necessariamente haverá o reconhecimento do direito aos créditos presumidos decorrentes da aquisição de insumos para a fabricação de produtos classificados no capítulo 16. Tal questão foi devidamente pontuada na manifestação sobre a diligência fiscal, apresentada em 26.10.2021.

Fez juntada de parecer jurídico contratado pela Associação Brasileira de Proteína Animal, que também corrobora integralmente os argumentos aduzidos pela Recorrente, que considera suficiente para cancelar os Autos de Infração combatidos. Contudo, ao apreciar as Impugnações apresentadas, a DRJ06 entendeu por julgá-las improcedentes, ignorando completamente o material técnico apresentado.

Os tópicos recorridos foram os seguintes:

III – ERRO QUANTO AOS VALORES QUE CONSTAM NO DEMONSTRATIVO DE DÉBITO: A existência de erro nos valores que constam no demonstrativo de débito deve ser sanada sob pena de nulidade.

IV - NULIDADE DO LANÇAMENTO POR AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO CORRETA A SER UTILIZADA – CARÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO: Não havendo indicação do NCM exato a ser aplicado aos produtos caracteriza a insuficiência nas descrições dos fatos, maculando o lançamento por vício de motivação.

V – CORRETA CLASSIFICAÇÃO FISCAL UTILIZADA PELO CONTRIBUINTE.

V.1 – INDICAÇÃO, PELA FISCALIZAÇÃO, DE CAPÍTULO DO SISTEMA HARMONIZADO QUE NÃO SE ADEQUA À NATUREZA E AO TIPO DE PRODUTOS COMERCIALIZADOS PELA EMPRESA.

A fiscalização deixou de observar a correta metodologia de classificação fiscal, diante da ausência de indicação das regras gerais de interpretação (RGI), regras gerais complementares (RGC) e notas complementares (NC) que deveriam pautar a reclassificação das referidas mercadorias, tal como prevê art. 94, parágrafo único, do Regulamento Aduaneiro - Decreto n.º 6.759/2009 e art. 16 do Regulamento do IPI – Decreto n.º 7.212/2010.

Arguiu que apresentou Laudos Técnicos que foram desconsiderados.

V.1.1 – REGRAS DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL – SOLUÇÃO A SER DADA A PARTIR DA ANÁLISE DE VÁRIAS QUESTÕES E ELEMENTOS QUE PREENCHEM O CONTEXTO FÁTICO E NORMATIVO ENVOLVIDO – INVIABILIDADE DE MÉTODOS APRIORÍSTICOS, ESPECIALMENTE OS QUE DESCONSIDERAM O USO DOS SIGNOS LINGUÍSTICOS.

A classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se nas regras gerais para interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias – SH, método internacional de classificação jurídica de mercadorias desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Alfândegas.

V.1.2 - Carnes classificadas no Capítulo 02 – Impossibilidade de equiparar os produtos cárneos da Recorrente em capítulo próprio para albergar preparações alimentares – Identidade dos produtos temperados com aqueles salgados e elaborados em salmoura.

A Requerente arguiu que o acórdão recorrido não poderia desconsiderar informações apresentadas por meio de laudo técnico elaborado pelo INT, consoante art. 30 do Decreto nº70.235/72. Além do mais, as soluções de consulta com as quais a autuação tomou por base não se refere a nenhum dos produtos autuados.

V.1.2.2 – Produtos que sempre foram classificados no Capítulo 2. Intenção do legislador de beneficiar as mercadorias da cesta básica.

Conforme exposição de motivos da Medida Provisória n. 609/2013 (posteriormente convertida na Lei 12.839/2013) que reduziu a zero as alíquotas do PIS e da COFINS de produtos

que compõem a cesta básica, significa que albergar a interpretação simplista e restritiva pretendida pelo Fisco, a qual acaba por impedir pretensões constitucionais.

V.1.3 - Demais itens autuados – bolinhos de bacalhau, mandiokita, escondidinho de carne seca, frango, bacalhau, carne moída, calabresa, coxinha/ salgados e torta: A Recorrente sustenta que a classificação efetuada pela Fiscalização é equivocada, sendo que a posição 19.02 da NCM por ela utilizada, é a correta. Relativamente a “Mandiokita”, a fiscalização desconsiderou a Solução de Consulta SRRF06/Diana nº 08, de 03/03/2005, feita pela ora Recorrente, na qual o produto foi classificado na posição 1902.30.00 (massas alimentícias).

V.2 - Embutidos – Desoneração expressa de PIS e COFINS por destinação à Zona Franca de Manaus – Comprovação do internamento pela SUFRAMA: A fiscalização glosou operações com produtos embutidos destinados à ZFM, conforme faz prova a formalização do internamento emitido pela SUFRAMA e notas fiscais correlatas, tais operações estão sujeitas à alíquota zero de PIS e COFINS, nos termos do art. 2º da Lei nº 10.996/2004.

VI – SUBSIDIARIAMENTE – IMPRESCINDÍVEL RETORNO DOS AUTOS PARA APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO CONFERIDO PELO ART. 8º, §3º, I DA LEI Nº 10.925/04: Na remota hipótese de se manter a reclassificação fiscal das mercadorias da Recorrente, devem ser recalculados os Autos de Infração, já que eles estão eivados de grave erro material de cálculo/apuração do débito lançado. A reclassificação fiscal empreendida atrai a obrigatoriedade de apuração do crédito presumido previsto no art. 8º, §3º, I da Lei nº 10.925/04.

VII. APLICAÇÃO DO ART. 112 DO CTN – DÚVIDA OBJETIVA E RAZOÁVEL A RESPEITO DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL – CANCELAMENTO DAS PENALIDADES: Diante das evidências, é razoável que se aplique o disposto no art. 112 do CTN, para que seja cancelada a multa aplicada, uma vez que, havendo dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, a legislação deve ser interpretada de maneira mais favorável ao contribuinte.

VIII - NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA: O dever de busca da verdade material que pesa sobre a Administração judicante, é indispensável o princípio inquisitório, afigura-se nula, pois, toda e qualquer decisão da esfera administrativa que deixar de apreciar demonstrativos documentais relacionados à matéria em discussão, apresentados pelo contribuinte, por ferir o princípio da verdade material.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

### I - ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

## **II – PRELIMINARES**

### **A) ERRO QUANTO AOS VALORES QUE CONSTAM NO DEMONSTRATIVO DE DÉBITO**

A Recorrente afirma que ao efetuar a exclusão do ICMS destacado nas notas fiscais (RE nº 574.706/PR, tema nº 69 de repercussão), a fiscalização manteve a segregação entre parcela exigível e parcela cuja exigibilidade se encontra suspensa por decisão judicial, os valores dos principais constituídos de ofício, bem como o reflexo destes sobre a multa e juros.

Para os períodos de apuração abrangidos pela fiscalização, **não estão refletidos no demonstrativo de débito que acompanhou a intimação do acórdão recorrido** – fls. 2190/2192.

A título exemplificativo, a Recorrente transcreveu o DARF da competência 03/2016 e a mesma competência do lançamento originário, nota-se não foram implantadas as correções.

No entanto, é preciso examinar se no caso concreto o vício prejudica a ampla defesa como um todo, ou seja, se é caso de nulidade absoluta ou nulidade relativa. A nulidade por vícios processuais carece de um fim em si mesma, isto é, não tem existência autônoma. Confirmando esta posição, o art. 60 do Decreto nº 70.235/72 prevê que irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, o caso de vícios que não alcancem formalidades essenciais.

Na mesma linha, dispõe o Decreto nº 7.574/2011:

Art. 13. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 12 não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

O CARF tem um direcionamento neste sentido:

EMENTA: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Rejeitada a preliminar de nulidade da Notificação de Lançamento, uma vez não caracterizado o cerceamento de defesa, na não indicação do nome da autoridade lançadora, posto que os dados nela constantes possibilitaram ao contribuinte produzir sua ampla defesa. REJEITADA A PRELIMINAR DE NULIDADE DA NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. (Terceiro Conselho de Contribuintes, 3ª Cam., proc. 13805.010781/96-98; decisão 303-30825, 02.07.2003).

Com razão a Recorrente no sentido de que há existência de erro no demonstrativo de débito, contudo, não se trata de caso de nulidade, pois não há evidente prejuízo à ampla defesa.

Rejeito a preliminar.

### **B) NULIDADE DO LANÇAMENTO POR AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO CORRETA A SER UTILIZADA – CARÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO.**

A Recorrente argumentou que ao realizar a reclassificação fiscal, o Fisco deixou de indicar o NCM exato que entende aplicável aos produtos autuados, realizando tão somente a transcrição de partes da Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH.

Em relação às carnes temperadas comercializadas, classificadas pela Recorrente no Capítulo 02 - NCMs 0203.19.00, 0203.29.00, 0207.1200, 0207.1400 e 0210.19.00 (Produtos com alíquota zero), a Fiscalização entendeu que deveriam ter sido classificadas no Capítulo 16, pelo simples fato de estarem “temperadas”, o que levaria à tributação dos referidos produtos.

Por consequência, **não pode a reclassificação fiscal limitar-se à indicação do Capítulo que entende correto**, porquanto a classificação fiscal é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulos. A insuficiência na descrição dos fatos, macula o lançamento, por vício de motivação.

Por tratar-se de reclassificação fiscal que resultou em desconsiderar a tributação beneficiada com alíquota zero, entendo que os argumentos relacionados à prova, aduzidos pela Recorrente afetam a ampla defesa, à medida que decorreu deste fato a própria infração, ou seja, o que se discute aqui é a validade dos procedimentos adotados pela Recorrente ao indicar a classificação de seus produtos como inseridas em legislação diferenciada.

Voto por acatar a preliminar de nulidade.

### **III - MÉRITO**

A) CLASSIFICAÇÃO FISCAL UTILIZADA PELO CONTRIBUINTE. INDICAÇÃO, PELA FISCALIZAÇÃO, DE CAPÍTULO DO SISTEMA HARMONIZADO QUE NÃO SE ADEQUA À NATUREZA E AO TIPO DE PRODUTOS COMERCIALIZADOS PELA EMPRESA.

A Recorrente alegou que a indicação feita pela fiscalização de capítulo do sistema harmonizado – NCM, não se adequa à natureza e ao tipo de produto por ela comercializado. Argumenta que a reclassificação do produto se deu a partir dos critérios não técnicos, tais como na análise das embalagens dos produtos, e interpretação que não considerou diversos aspectos setoriais e do próprio produto.

Pelo princípio da verdade material, que decorre do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade, onde o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador. Para tanto, deve pesquisar se de fato ocorreu a hipótese prevista na norma, tem o direito e dever de buscar todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada. No entanto, em caso de impugnação do contribuinte, deve verificar aquilo que realmente é verdade.

**“As partes trazem suas provas e o julgador as examina, podendo requerer outras se julgar necessário.** As regras processuais vêm no sentido de auxiliar o

jugador na condução do processo e na obtenção de um grau de certeza que lhe permita solucionar o litígio. São regras de fixação formal da prova. (...)

**Essa busca, no entanto, não pode transformá-lo num inquisidor sob pena de prejudicar a imparcialidade.** O poder instrutório do julgador é definido pelos limites da lide formada nos autos. Essa maior liberdade no processo administrativo decorre do próprio fim visado com o controle administrativo da legalidade (...) (NEDER, Marcos Vinicius; LAURENTIIS, Thais de. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. 4ª. Ed., São Paulo: Editora Edda, 2023, p. 98)

Passamos a analisar a legislação e fundamentos que ensejaram a autuação.

**A) Da legislação tributária aplicável: Alíquota Zero para carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves e produtos de origem animal**

A matéria encontra-se regulamentada pela Lei nº 10.925, de 23.07.2004, que reduziu a alíquota a zero na venda dos produtos sob análise:

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:

(...)

XIX - **carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves e produtos de origem animal** classificados nos seguintes códigos da Tipi: (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013):

a) 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.2, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.10.1; (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

b) 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 02.09 e 0210.1 e carne de frango classificada nos códigos 0210.99.00;

c) 02.04 e miudezas comestíveis de ovinos e caprinos classificadas no código 0206.80.00; (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

Observa-se que a Lei que estabeleceu a alíquota zero para o PIS/Pasep e COFINS sobre receita de venda dos produtos descritos no inciso XIX, indica que serão aplicadas para *carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves e produtos de origem animal classificados nos seguintes códigos da Tipi*: (...):

O ponto central da questão é a posição a ser adotada para os produtos comercializados pela Recorrente:

Veja-se:

TIPI - Capítulo 2 Carnes e miudezas, comestíveis

02.10	Carnes e miudezas, comestíveis, salgadas ou em salmoura, secas ou
-------	---

	defumadas (fumadas); farinhas e pós, comestíveis, de carnes ou de miudezas.
--	---

TIPI - Capítulo 16 Preparações de carne, peixes, crustáceos, moluscos, outros invertebrados aquáticos ou de insetos

0	1601.00.0	Enchidos e produtos semelhantes, de carne, miudezas, sangue ou de insetos; preparações alimentícias à base desses produtos.
---	-----------	---

Capítulo 2	Capítulo 16
<p>Nota. 1. O presente Capítulo <b>não compreende</b>:</p> <p>a) No que diz respeito às posições 02.01 a 02.08 e 02.10, os produtos impróprios para alimentação humana;</p> <p>b) Os insetos comestíveis, não vivos (posição 04.10);</p> <p>c) As tripas, bexigas e estômagos, de animais (posição 05.04), nem o sangue animal (posições 05.11 ou 30.02);</p> <p>d) As gorduras animais, exceto os produtos da posição 02.09 (Capítulo 15).</p>	<p>Notas 1.- O presente Capítulo <b>não compreende</b> as carnes, miudezas, peixes, crustáceos, moluscos e os outros invertebrados aquáticos, bem como os insetos, preparados ou conservados pelos processos enumerados nos Capítulos 2 e 3, na Nota 6 do Capítulo 4 ou na posição 05.04.</p> <p>2. As preparações alimentícias incluem-se no presente Capítulo, desde que contenham mais de 20 %, em peso, de enchidos, carne, miudezas, sangue, insetos, peixes ou crustáceos, moluscos ou de outros invertebrados aquáticos, ou de uma combinação destes produtos. Quando essas preparações contiverem dois ou mais dos produtos acima mencionados, incluem-se na posição do Capítulo 16 correspondente ao componente predominante em peso.</p> <p>Estas disposições não se aplicam aos produtos recheados da posição 19.02, nem às preparações das posições 21.03 ou 21.04.</p>

A Fiscalização relatou (fls. 34) a motivação que o levou a estabelecer a classificação:

43. Muito pelo contrário, esses produtos, além de não se encontrarem no capítulo 2, por não se enquadrarem nos requisitos já referidos, estão sim no capítulo 16, por expressa definição das mesmas notas do capítulo 2, quando diz que as carnes estão incluídas no capítulo 16 quando temperadas (por exemplo, com sal e pimenta). Basta observar os ingredientes que veremos presença comum de outros temperos, condimentos e especiarias, além do mero sal.

No capítulo incluem-se carnes e miudezas, comestíveis, salgadas ou em salmoura, secas ou defumadas (fumadas). Pela leitura da embalagem dos produtos que consta ingredientes como temperos/condimentos, além do sal, a Fiscalização firmou a convicção de que não pode se tratar de produtos do cap. 2, ou seja, carnes. Quanto ao capítulo 16, incluem-se as **preparações alimentícias** desde que contenham mais de 20 %, em peso, de enchidos, carne, miudezas, sangue, insetos, peixes ou crustáceos, moluscos ou de outros invertebrados aquáticos, ou de uma combinação destes produtos.

Tendo a indicação legislativa estabelecido os parâmetros de identificação do fato gerador, qual seja, os produtos identificáveis pelos códigos da TIPI, é o caso da previsão do art. 111 do CTN, em que a interpretação deve ser literal à legislação que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito ou outorga de isenção.

Assim também o princípio da legalidade impõe que a instituição de tributo há que ser efetuada mediante lei, indicativa de todos os aspectos da situação fática, cuja ocorrência é necessária e suficiente para deflagrar efeitos tributários. A certeza da ocorrência de tais aspectos, necessariamente exige elementos técnicos que corroborem e fundamente a classificação.

### **B) Das regras sobre Classificação Fiscal**

No Sistema Tributário Brasileiro a classificação fiscal de produtos é de responsabilidade do contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, valendo-se, para tanto, das ferramentas positivadas em nosso sistema normativo: (i) das Regras preconizadas pelo Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH), (ii) das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), expressando o posicionamento do Conselho de Cooperação Aduaneira/CCA (conhecido como Organização Mundial de Aduanas/OMA), o (iii) índice alfabético do SH, também publicado pela OMA; e (iv) dos pareceres de classificação emitidos pelo Comitê do SH.

As regras para classificação de mercadorias foram estabelecidas pela Convenção internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH), da qual o Brasil é Signatário, tendo como objetivo maior o estabelecimento de uma codificação de mercadorias mundialmente padronizada e harmonizada.

No âmbito do Mercosul, instituiu-se a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM/SH) para padronização do SH na região. A classificação dos produtos é objeto do título III do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, Decreto nº 7.212, de 15.06.2010:

Art. 15. Os produtos estão distribuídos na TIPI por Seções, Capítulos, Subcapítulos, Posições, Subposições, Itens e Subitens.

Art. 16. **Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto.**

Art. 17. **As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e Subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e de Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado.**

Assim, pelo art. 17, a *Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH* constituem elementos subsidiários (de caráter fundamental). Das regras gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado da Tabela TIPI, tem-se:

(...)

**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 (...).**

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Nesh), trazem as regras gerais para interpretação do sistema harmonizado. Veja-se a Regra 3b:

*VII) Nas diversas hipóteses, a **classificação das mercadorias deve ser feita pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial**, quando for possível realizar esta determinação.*

*VIII) O fator que determina a característica essencial varia conforme o tipo de mercadorias. Pode, por exemplo, **ser determinado pela natureza da matéria constitutiva ou dos componentes, pelo volume, quantidade, peso ou valor, pela importância de uma das matérias constitutivas tendo em vista a utilização das mercadorias.***

Tem-se que a regra geral define que a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas, além de que a classificação das mercadorias deve ser feita pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial.

A classificação fiscal de uma mercadoria está lastreada, essencialmente, em (i) a hermenêutica aplicada ao Sistema Harmonizado (SH) e (ii) a descrição do produto a ser classificado, a identificação dos elementos necessários e suficientes para a perfeita classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM/SH).

As qualidades intrínsecas do produto é fato que deve ser considerado. O ministro Mauro Campbell Marques, **no REsp nº 1.225.283/PR** (2010/0224083-0), 2ª turma do Superior Tribunal de Justiça (10.09.2013), em processo que discutia a classificação fiscal de produtos, além do princípio da seletividade do IPI, cuja alíquotas são reduzidas em virtude da essencialidade dos produtos, destacou **a composição e destinação do produto:**

“(…) Por outro lado, em outra linha de argumentação, não se pode olvidar que o **IPI é tributo regido pelo princípio da seletividade**, nos termos do art. 153, § 3º, I, da Constituição Federal, de modo que **suas alíquotas devem, obrigatoriamente, ser reduzidas em virtude da essencialidade do produto** e majoradas em face da superfluidade deste. Mais, a própria tabela de incidência do IPI constante no Decreto nº 4.542/02 é fruto de tal preceito, arbitrando alíquotas maiores ou menores conforme a necessidade, a imprescindibilidade do produto para o consumo e para a utilização dos cidadãos.

**Dessa forma, mais do que as qualidades intrínsecas e a composição do produto, devem ser considerada, para fins de seu enquadramento e fixação de sua alíquota, a sua destinação, o fim a que se presta.** Ora, este é o critério paradigmático nessa seara, o qual permite identificar se um material de consumo serve à própria manutenção da vida de seres humanos ou ao simples prazer e satisfação individual.”

Além dos aspectos técnicos da classificação dos produtos, conforme destacou a Recorrente, o contexto fático e normativo em que foi editada a norma exonerativa do PIS e da COFINS (nos termos do art. 1º, XIX, da Lei n. 10.925/2004) teve como pressuposto as legislações estaduais que reconhecem, há anos, o estado *in natura* ou cru, ou temperados, sempre compuseram a cesta básica e, por consequência, são beneficiários de uma tributação mais branda.

Convênio ICMS 89/2005: Cláusula primeira:

Fica reduzida a base de cálculo do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, de forma que a carga tributária seja equivalente a 7% (sete por cento) do valor das operações, nas saídas interestaduais de **carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados**, resultantes do abate de aves, leporídeos e gado bovino, bufalino, caprino, ovino e suínos.

Assim, além dos aspectos meramente técnicos dos produtos, é importante avaliar a **destinação dos produtos** para alcançar a compreensão do próprio fundamento que ensejou o benefício fiscal que a Lei concedeu.

**C) Da comprovação do enquadramento aos produtos listados na Lei nº 10.925, de 23.07.2004**

No caso prático, a classificação foi determinada pelas características próprias dos produtos e a forma em que se apresentam (embalagens, rotulagem), entre outras propriedades do ramo alimentício. O referencial teórico de estudos acadêmicos, relatórios, pareceres jurídicos e laudos periciais apresentados pela Recorrente não foram utilizados na análise.

A decisão da DRJ, ao concluir a análise do tópico, registrou:

Diante disso e, especialmente, da análise realizada pela autoridade atuante, apresentada às folhas 34 a 36 deste processo, dos ingredientes empregados pela empresa na produção das carnes temperadas pode-se verificar não se restringem à salmoura, uma vez que “aditivos”, como consta na própria embalagem dos produtos, são adicionados ao alimento, o que demonstra se tratar de um produto industrializado, mais elaborado, e, deste modo, sujeito à classificação em capítulo superior da NCM. Vale destacar que as carnes temperadas são promovidas pela empresa como “ao ponto de preparo”, bastando ser assadas ou fritas conforme o caso, como consta em suas embalagens de apresentação.

Para ilustrar o exposto acima, a título de exemplo, transcrevemos os ingredientes do primeiro produto apresentado pela autoridade tributária e, na sequência, foto da embalagem deste mesmo produto extraída do sítio da Internet da empresa:

(...)

Portanto, conforme demonstrado neste voto, **as reclassificações promovidas pela autoridade fiscal estão revestidas de legalidade**, motivo pelo que se impõe-se a manutenção integral do lançamento tributário quanto ao não enquadramento dos produtos da Impugnante como beneficiários da redução à 0 (zero) das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins. (fls. 2179-2181)

Um dos argumentos da Recorrente é de que os laudos técnicos apresentados à fiscalização atestam que os seus produtos são submetidos ao **procedimento de salmoura**, de modo que **o tempero descrito no rótulo e que o produto contém, não descaracteriza a essência do procedimento da salmoura, critério exigido pela lei ao remeter a classificação dos produtos às regras da TIPI.**

No Capítulo 2 (NESH) estão compreendidas as carnes e miudezas que se apresentem com as características “Salgadas ou em salmoura, ou ainda secas ou defumadas (fumadas)”.

Da jurisprudência produzida pelo CARF sobre regras de classificação fiscal – importação, o Acórdão de nº 3301003.172, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária (20.02.2017), Relator Valcir Gassen, tratou da importância da admissibilidade de laudos técnicos emitidos por peritos credenciados, pela especificidade técnica envolvida na classificação tributária. Veja-se trecho do voto do Relator VALCIR GASSEN:

Não há dúvidas de que para chegar a essa conclusão técnica é necessário não só ser profissional habilitado com conhecimentos técnicos específicos acerca da matéria, como, também, é imprescindível que se realize a análise laboratorial e química do produto em discussão. No entanto, a d. Fiscalização sem possuir nem um nem outro dentre esses requisitos, simplesmente afirma que o Tolonate HDB e o Tolonate DHT não são compostos de constituição química definida, utilizando-se, para tanto, da sua livre interpretação de artigos técnicos, contrariando o entendimento firmado por peritos técnicos habilitados pela própria RFB. (fls. 1547). (Grifei).

Em outro processo, o CARF (Terceira Seção, Quarta Câmara, 1ª Turma), em 24.10.2018 (3401-005.394) decidiu que havendo carência de fundamentação no lançamento atinente a classificação de mercadorias, este é improcedente, e deve ser afastado, no mérito, não se tratando a hipótese de nulidade.

**Ementa:** Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. IPI. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

**Havendo carência de fundamentação no lançamento atinente a classificação de mercadorias, este é improcedente, e deve ser afastado, no mérito, não se tratando a hipótese de nulidade.**

Os elementos da hipótese de incidência, traçados pela lei devem ser demonstrados pela Fiscalização. A ausência ou erro de motivação se caracteriza por vício material, alcançando a própria substância do crédito tributário.

Ementa: Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998

NORMAS PROCESSUAIS. IMPROCEDÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO DO LANÇAMENTO.

Comprovada a existência do processo judicial, e que nele houve decisão suspendendo a exigibilidade do crédito, informada na DCTF, deve ser considerado improcedente o lançamento eletrônico que tem por fundamentação proc. jud. não comprova.

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA OU ERRO NA MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

**Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, a falta de motivação ou motivação errônea do lançamento alcança a própria substância do crédito tributário, de natureza material, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal. Recurso Especial do Procurador Negado.**

(3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS, 3ª. Seção, 24.01.2017, Número da decisão: 9303-004.583).

Examinando os documentos acostados nos autos às fls. 1856-1921, consta do Relatório Técnico 000.573/21 (f. 1919-1920), emitido pelo **Instituto Nacional de Tecnologia** - Divisão de Avaliações e Processos Industriais (DIAPI) em 14.11.2021, firmado pela Química SIMONE Carvalho Chiapetta (CRQ nº 04223212) o questionamento feito pela Empresa:

**7. Esclarecer se o emprego de tempero na solução acrescida às mercadorias caracteriza a submissão desses produtos a procedimento equivalente ao de salmoura.**

Resposta: A INSTRUÇÃO NORMATIVA N° 17, DE 29 DE MAIO DE 2018 do MAPA em seu artigo 13 define a permissão para adição de sal, condimentos e ingredientes opcionais no produto carne temperado mediante a tecnologia da injeção, imersão ou tampleamento. (...)

No preparo das carnes com osso os ingredientes são misturados no balde para posteriormente ser adicionado junto com a matéria-prima no tambler para massagem e finalmente produzir os cortes temperados. Salmoura é uma palavra oriunda do latim "sate" e "muna" significa água salgada. Uma solução que contenha como seu principal componente um sal pode ser considerada uma salmoura.

A salmoura é uma técnica simples que traz benefícios para o preparo de carnes, sendo eles a intensificação do sabor e a preservação de alimentos (...)

**Diante do acima exposto o procedimento de injeção e tampleamento que os produtos produzidos pela empresa RIO BRANCO ALIMENTOS S/A passam podem ser considerados equivalentes ao de salmoura por terem sido marinados em uma solução que contém o sal refinado como seu principal componente além de outros condimentos e ingredientes em menor percentual.**

Às fls. 2049 -2104, consta outro Parecer Técnico que afirmou (fl. 2059):

“As soluções usadas na marinação/salmouragem/ tempero dos cortes são destinadas a melhorar o sabor, a cor e a suculência são consideradas melhorias para uma mercadoria existente.

As mudanças tecnológicas ocorridas durante a transformação da carne in natura em carne marinada alteram a microbiota inicial da carne, mas não a elimina fazendo-se primordialmente necessário o uso de barreiras e métodos de conservação eficazes. Podemos exemplificar: A adição de sais e polifosfatos selecionam microrganismos mais tolerantes a estas condições, bem como certos condimentos e especiarias possuem efeito bacteriostático.

Assim sendo, a marinação ou a aplicação de uma solução de temperos ou como também é chamado uma salmoura temperada não exclui a necessidade de aplicação de barreiras protetoras ao produto aliado a algum método de conservação para garantir sua inocuidade até o momento em que o consumidor fizer seu preparo final uma vez que de forma alguma está aliada à aplicação de calor ao produto.

**Na falta de uma definição na legislação brasileira para o termo salmoura/ solução de temperos lançamos mão da química básica para mostrar que, em condições de aplicação na indústria de alimentos, os termos salmoura, solução de temperos e salmoura temperada caracterizam o mesmo processo, ou seja, são na realidade misturas aplicadas ao produto seja por imersão ou injeção.”**

A Recorrente também citou estudo acadêmico sobre a qualidade sensorial das carcaças de frango temperadas com injeção de salmoura, elaborado por Cristiane Moreira Alves e Maria Angélica Marques Pedro junto à União das Faculdades dos Grandes Lagos – UNILAGO - **esclarece que a salmoura contempla não apenas o sal, mas também especiarias ou outros condimentos.** (fls. 2221)

Tais condições atestadas por especialistas preenchem os critérios constantes das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), em seu capítulo 2: compreende as carnes em carcaças, as carnes e miudezas que se apresentem: (...) **4) Salgadas ou em salmoura, ou ainda secas ou defumadas (fumadas).**

A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o **REsp 1.555.004 /SC**, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, em 25.02.2016, tratou competência para classificação de produtos.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. PRODUTO IMPORTADO. SABÃO ANTIACNE. CLASSIFICAÇÃO PERANTE A ANVISA COMO COSMÉTICO. AUTORIDADE ADUANEIRA QUE ENTENDE SER MEDICAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. ATRIBUIÇÃO DA AUTORIDADE SANITÁRIA (ANVISA) NA CLASSIFICAÇÃO DO PRODUTO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

1. Incumbe à ANVISA regulamentar, controlar e fiscalizar os produtos e serviços que envolvam à saúde pública (art. 8o. da Lei 9.782/99).

**2. Não pertence às atribuições fiscais e aduaneiras, alterar a classificação de um produto, inclusive porque os seus agentes não dispõem do conhecimento técnico-científico exigido para esse mister.**

3. Produto classificado pela ANVISA como cosmético. Atribuição privativa da Autoridade Sanitária, que refoge à competência da Autoridade Aduaneira.

Recurso Especial do contribuinte provido para restabelecer a sentença de fls. 974/975.

Do voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, colhe-se:

9. Destarte, é da ANVISA a atribuição em definir o que é medicamento e o que é cosmético; convém recordar, neste ponto, mas apenas para fixar um dos pontos fundamentais do sistema normativo de organização dos poderes do Estado, que, quando se confere a certo e determinado órgão administrativo alguma atribuição operacional, se está, ipso facto, excluindo os demais órgãos administrativos do desempenho legítimo dessa mesma atribuição; essa é uma das pilstras do sistema organizativo e funcional estatal e abalá-la seria o mesmo que abrir a porta da Administração para a confusão, a celeuma e mesmo o caos.

10. Apenas para estender um pouco mais esta reflexão, embora nem fosse necessário, permito-me anotar que, neste caso, cabe à ANVISA não somente a atribuição de realizar a classificação do produto, mas também o dever da vigilância sanitária, coisa que, a toda evidência, não pertence às atribuições fiscais

e aduaneiras, **inclusive porque os seus agentes não dispõem do conhecimento técnico-científico exigido para esse mister; se, por acaso, algum fiscal ou agente aduaneiro detiver conhecimento químico ou farmacêutico capaz de realizar essa análise, ainda assim, não poderia fazê-lo, por lhe faltar a competência funcional;** a mesma coisa ocorre nos julgamentos judiciais, quando a matéria controversa depende de conhecimento especializado, hipótese em que se requer a participação esclarecedora de um perito, ainda que o Magistrado domine a solução dos problemas do fato.

11. Na verdade – e essa é uma observação de abrangência mais larga – a distribuição de competências ou atribuições entre diferentes órgãos ou agentes da Administração atende, também, a uma recomendação de garantia dos administrados, porquanto, na hipótese de cumulação de funções no mesmo agente, como se pode facilmente concluir, terminar por atribuir a esse mesmo agente uma potestade incontrolável, já que poderia determinar situações arbitrárias e desrespeitosas dos direitos subjetivos; assim, se a Aduana pudesse classificar livremente os produtos importados, é evidente que as alíquotas aplicadas seriam sempre as mais elevadas.

A prova apresentada pela Recorrente, em tese, satisfaz o critério legal, e para afastá-la, há necessidade de prova mais robusta. Trata-se de material técnico produzido pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), que demonstrou a correta classificação fiscal dos seus produtos, qual seja, no capítulo 2 da NCM, haja vista que sua carne temperada é submetida a processo equivalente ao de salmoura.

O Decreto nº 70.235/72 tratou de provas oriundas de laudos:

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos

§ 2º A existência no processo de laudos ou pareceres técnicos não impede a autoridade julgadora de solicitar outros a qualquer dos órgãos referidos neste artigo. (Grifei).

Estudos mais aprofundados e técnicos são fundamentais para estabelecer a convicção para aplicação da norma jurídica, como expressa o entendimento constante do REsp n. 750.988/RJ, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 17/8/2006:

EMENTA (...)

6. **"É verdade que o juiz não está adstrito ao laudo pericial, podendo formar sua convicção com outros elementos ou fatos provados nos autos (art. 436 do CPC). Não é menos verdade, entretanto, que o laudo, sendo um parecer dos técnicos que levaram a efeito a perícia, é peça de fundamental importância para o estabelecimento daquela convicção.** (José Carlos de Moraes Salles, in A

Desapropriação à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 5ª ed. Editora Revista dos Tribunais, p- 329-332) 6. Deveras, é cediço na Corte que: "Sem aprisionamento a justiça, ou não, da avaliação, a valoração do laudo questionado demonstrando sua insuficiência para a fixação do justo preço, **torna-se necessária a renovação da prova técnica.**" (RESP 59.527/MG, publicado no DJ de 02.08.1996). (Grifei).

Além do aspecto nuclear da questão, ora discutido, a Recorrente apontou pela impossibilidade de equiparar produtos cárneos classificadas no Capítulo 02, em capítulo próprio para albergar preparações alimentares, **exatamente pela identidade dos produtos temperados com aqueles salgados e elaborados em salmoura.**

A intenção do legislador também deve ser considerada, conforme exposição de motivos da Medida Provisória n. 609/2013 (posteriormente convertida na Lei 12.839/2013) que reduziu a zero as alíquotas do PIS e da COFINS de produtos que compõem a cesta básica, significa que albergar a interpretação simplista e restritiva pretendida pelo Fisco, a qual acaba por impedir pretensões constitucionais.

Na análise dos fatos e argumentos aduzidos, a partir de resultados constantes de pareceres/laudos técnicos, em relatório que detalha o processo produtivo, obtém a fundamentação técnica e específica **para qualificar o seu produto, cujo processamento é considerado equivalente ao de salmoura, critério exigido pela lei para a aplicação da alíquota zero**, entendo que o produto sob análise está contemplado na aplicação da alíquota zero de PIS/Pasep e COFINS nos termos da Lei n. 10.925/2004.

Em meu entender, *data vênia*, o lançamento foi precipitado ao não estabelecer um vínculo com os laudos técnicos apresentados, ou mesmo, requerido perícia especializada para definir com a certeza que se exige de um lançamento a exata categoria do produto, dentro da classificação fiscal.

Com razão a Recorrente.

Voto por dar provimento a este ponto.

**A.2 - DEMAIS ITENS AUTUADOS – BOLINHOS DE BACALHAU, MANDIOKITA, ESCONDIDINHO DE CARNE SECA, FRANGO, BACALHAU, CARNE MOÍDA, CALABRESA, COXINHA/SALGADOS E TORTA, CLASSIFICADOS NA POSIÇÃO “19.02 - MASSAS ALIMENTÍCIAS, MESMO COZIDAS OU RECHADAS (DE CARNE OU DE OUTRAS SUBSTÂNCIAS) OU PREPARADAS DE OUTRO MODO, TAIS COMO ESPAGUETE, MACARRÃO, ALETRIA, LASANHA, NHOQUE, RAVIOLI E CANELONE; CUSCUZ, MESMO PREPARADO”**

A autoridade atuante verificou que os produtos “Bolinhas de Bacalhau”, “Mandiokita”, “Escondidinho de carne seca, frango, bacalhau, carne moída, calabresa”; “Coxinha/Salgados; Bolinho de Bacalhau; e Torta” foram classificados incorretamente pela Recorrente na posição “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”.

Vejamos a TIPI.

**Capítulo 19 Preparações à base de cereais, farinhas, amidos, féculas ou leite;  
produtos de pastelaria.**

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, ravióli e canelone; cuscuz, mesmo preparado.
Notas:	<p>1.- O presente Capítulo <b>não compreende</b>:</p> <p>a) Com exclusão dos produtos recheados da posição 19.02, as <b>preparações alimentícias que contenham mais de 20 %</b>, em peso, de enchidos, <b>carne, miudezas</b>, sangue, insetos, peixes ou crustáceos, moluscos ou de outros invertebrados aquáticos, ou de uma combinação destes produtos (Capítulo 16);</p> <p>b) Os produtos à base de farinhas, amidos ou féculas (biscoitos etc.), especialmente preparados para alimentação de animais (posição 23.09); c) Os medicamentos e outros produtos do Capítulo 30.</p>

Veja que o título do capítulo 19 inclui “produtos de pastelaria”, e no descrito do código 19.02 ao tratar de massas (mesmo cozidas, de carne ou de outras substâncias), utiliza-se de exemplo: tais como espaguete, macarrão, aletria, **lasanha, nhoque, ravióli e canelone**; cuscuz, mesmo preparado. São exemplos não exaustivos, mas apenas exemplificativos.

Na decisão da DRJ, fl. 2182, transcreve o trecho do Relatório Fiscal:

58. As massas alimentícias da posição 19.02 são massas geralmente à base de farinha de trigo, com outros ingredientes, excetuado o fermento. Podem se apresentar recheadas ou não recheadas. Registre-se aqui, que mesmo no capítulo 19, há outras posições que comportam produtos à base de farinha de trigo, como por exemplo, as posições 1901 e 1905, que se diga, **são remetidos ao capítulo 16 quando o teor de produtos cárneos é superior a 20%**, como também desconhece que o capítulo 20 comporta as preparações de produtos hortícolas, fruta ou de outras partes de plantas.

Em procedimento semelhante ao descrito no tópico anterior, a Recorrente buscou estudos técnicos para sustentar os seus procedimentos em relação aos produtos BOLINHOS DE BACALHAU, MANDIOKITA, ESCONDIDINHO DE CARNE SECA, FRANGO, BACALHAU, CARNE MOÍDA, CALABRESA, COXINHA/ SALGADOS E TORTA.

Em laudo pericial às fls. 1799-1819 (Doc. 08, da Impugnação) elaborado por Engenheira Química Maria Lúcia Perez Gomes da Silva, comprova que esses produtos devem ser classificados na posição 19.02, posto tratar-se efetivamente de massas alimentícias, além de

reconhecer que a **quantidade de carne e peixe utilizados como recheio não alcançam 20% do peso dos produtos:**

É importante salientar que os produtos estudados apresentam ingredientes de recheio como: carnes bovinas, bacalhau ou frango, **no percentual total, em peso, inferior a 20%**, cozidas com requeijão, margarina vegetal, tomate, polpa de tomate, mandioca em pó, óleo de soja, amido modificado, farinha de trigo, alho, cebola e outros condimentos. São acondicionadas para venda a retalho em embalagens contendo 300 a 450 g, envolvidas em caixas de papelão de 300 g até 1 kg, encontrados em caixas de capacidade de 3 Kg a 10 kg. Desta maneira, **analisando os produtos estudados nos capítulos anteriores, podemos entender que, naturalmente, as massas alimentícias foram preparadas com fubá de milho, farinha de trigo e mandioca. Assim, os produtos em questão trata-se de massas alimentícias**, cozidas e recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo.

Quanto ao produto MANDIOKITA, em vista de solução de consulta cuja orientação seguiu, devem os seus efeitos serem mantidos.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Ano-calendário: 2005, 2006

RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. LAUDO PERICIAL. INFIRMAÇÃO DAS ASSERTIVAS FISCAIS. IMPROCEDÊNCIA.

**É improcedente a reclassificação fiscal de mercadoria efetuada pela autoridade fiscal quando o laudo pericial apresentado infirma as assertivas fiscais relativas às características físico-químicas da mercadoria em análise.**

CRÉDITOS DE IPI UTILIZADOS EM PRODUTOS NT. SÚMULA CARF Nº 20.

Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT. **SOLUÇÃO DE CONSULTA. EFEITOS. É de se cancelar o lançamento de ofício em relação a períodos de apuração nos quais a contribuinte agiu seguindo orientação dada em solução de consulta eficaz, apresentada pela própria contribuinte.** Cessam os efeitos da solução de consulta favorável ao contribuinte a partir da publicação pela imprensa oficial ou da ciência ao consulente de novo entendimento da Administração Tributária.

CARF – PTA nº 16682.720545/2011-13 – Acórdão 3302-005.820 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 24 de setembro de 2018)

Pelos mesmos fundamentos detalhados no item anterior, penso que a razão está com a Recorrente, que procedeu corretamente a classificação fiscal destes produtos.

Voto por dar provimento neste ponto.

### **A.3 - EMBUTIDOS – DESONERAÇÃO EXPRESSA DE PIS E COFINS POR DESTINAÇÃO À ZONA FRANCA DE MANAUS – COMPROVAÇÃO DO INTERNAMENTO PELA SUFRAMA**

No presente tópico, a fiscalização constatou que a Recorrente deixou de tributar parte das vendas de **salsicha e linguça**, por utilizar indevidamente CST PIS/COFINS correspondente aos produtos alíquota zero, apesar de classificá-los no item 1601.0000, não havendo controvérsia quanto à classificação, mas somente ao fato de que o produto não está abrangido pela redução a zero das alíquotas de PIS/COFINS.

A Recorrente alegou que se trata de vendas destinadas à Zona Franca de Manaus, e deste modo sujeitos à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, nos termos do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004.

Quanto as operações de vendas destinadas a Zona Franca de Manaus, a matéria é pacificada neste Conselho:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 15/11/2003

PIS. NÃO-CUMULATIVO. VENDAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. NÃO-INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF 153.

**Não há incidência de PIS sobre as receitas decorrentes da venda de mercadorias para empresas situadas na Zona Franca de Manaus, pois a operação equivale à exportação** de produto brasileiro para o estrangeiro, a qual está isenta da contribuição. Aplicação da Súmula CARF n.º 153. (Número da decisão: 9303-010.353, 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAL, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 17.10.2020)

Não há incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS não-cumulativo sobre as receitas decorrentes da venda de mercadorias para empresas situadas na Zona Franca de Manaus, pois a operação equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, a qual está isenta da contribuição.

Portanto, comprovadas as operações de vendas destinadas a Zona Franca de Manaus com documentação hábil, com razão a Recorrente.

### **A.4 SUBSIDIARIAMENTE: IMPRESCINDÍVEL RETORNO DOS AUTOS PARA APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO CONFERIDO PELO ART. 8º, §3º, I DA LEI Nº 10.925/04:**

A Recorrente argumenta que na hipótese de se manter a reclassificação fiscal das mercadorias nos termos tratados pela Fiscalização, devem ser recalculados os Autos de Infração, já que eles estão eivados de grave erro material de cálculo/apuração do débito lançado. A reclassificação fiscal empreendida atrai a obrigatoriedade de apuração do crédito presumido previsto no art. 8º, §3º, I da Lei nº 10.925/04. Veja-se:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, **poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido**, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

(...)

§ 3º O montante do crédito a que se referem o **caput** e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4, exceto leite in natura, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; (...)

Em caso de não se reconhecer a classificação para alíquota zero na venda dos produtos, deve ser calculado crédito presumido por força de lei. Além disso, deve-se observar a Súmula vinculante CARF 157.

Súmula CARF nº 157

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

Com razão a Recorrente.

#### **A.5. APLICAÇÃO DO ART. 112 DO CTN – DÚVIDA OBJETIVA E RAZOÁVEL A RESPEITO DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL – CANCELAMENTO DAS PENALIDADES:**

Diante das evidências, é razoável que se aplique o disposto no art. 112 do CTN, para que seja cancelada a multa aplicada, uma vez que, havendo dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, a legislação deve ser interpretada de maneira mais favorável ao contribuinte.

Nos termos do art. 142 do CTN, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. No lançamento devem ser observados diversos critérios componentes do procedimento administrativo: a) verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente; b) determinar a matéria tributável; c) calcular o montante do tributo devido; d) identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

No âmbito administrativo um dos princípios relevantes é a busca da verdade material, além da tipicidade, não tendo fundamentos para dispensa de multa, exceto se nos casos de improcedência do lançamento.

Sem razão a Recorrente.

#### **A.6.NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA**

Por fim, a Recorrente reforça pedido anterior relativo ao dever de busca da verdade material que pesa sobre a Administração judicante, é indispensável o princípio inquisitório, afigura-se nula, pois, toda e qualquer decisão da esfera administrativa que deixar de apreciar demonstrativos documentais relacionados à matéria em discussão, apresentados pelo contribuinte, por ferir o princípio da verdade material.

O tópico foi debatido no mérito.

#### **III - Dispositivo**

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Francisca das Chagas Lemos**

#### **VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, redator designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o voto muito bem fundamentado da Conselheira Relatora Francisca das Chagas Lemos, ousou dela discordar quanto aos tópicos do seu voto identificados a seguir:

**1. NULIDADE DO LANÇAMENTO POR AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO CORRETA A SER UTILIZADA – CARÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO**

Inicialmente, vejamos o teor da decisão da ilustre relatora:

A Recorrente argumentou que ao realizar a reclassificação fiscal, o Fisco deixou de indicar o NCM exato que entende aplicável aos produtos autuados, realizando tão somente a transcrição de partes da Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH.

Em relação às carnes temperadas comercializadas, classificadas pela Recorrente no Capítulo 02 - NCMs 0203.19.00, 0203.29.00, 0207.1200, 0207.1400 e 0210.19.00 (Produtos com alíquota zero), a Fiscalização entendeu que deveriam ter sido classificadas no Capítulo 16, pelo simples fato de estarem “temperadas”, o que levaria à tributação dos referidos produtos.

Por consequência, não pode a reclassificação fiscal limitar-se à indicação do Capítulo que entende correto, porquanto a classificação fiscal é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulos. A insuficiência na descrição dos fatos, macula o lançamento, por vício de motivação.

Por tratar-se de reclassificação fiscal que resultou em desconsiderar a tributação beneficiada com alíquota zero, entendo que os argumentos relacionados à prova, aduzidos pela Recorrente afetam a ampla defesa, à medida que decorreu deste fato a própria infração, ou seja, o que se discute aqui é a validade dos procedimentos adotados pela Recorrente ao indicar a classificação de seus produtos como inseridas em legislação diferenciada.

Voto por acatar a preliminar de nulidade.

A autuação se deu em razão do contribuinte ter excluído as receitas de vendas dos produtos em questão da base de cálculo das contribuições, sob a alegação de que tais produtos estariam sujeitos à alíquota zero, prevista para mercadorias classificadas no Capítulo 02 - NCMs 0203.19.00, 0203.29.00, 0207.1200, 0207.1400 e 0210.19.00.

Ocorre, entretanto, que o Auditor-Fiscal entendeu que esses produtos deveriam ter sido classificados no Capítulo 16, para o qual não há previsão de alíquota zero. Ora, sendo assim, os produtos não poderiam ter sido excluídos pelo contribuinte da base de cálculo das contribuições, sendo correta a autuação.

Pouco importa qual a classificação específica, desde que a Autoridade Tributária tenha justificado a alteração da classificação fiscal, o que foi feito a contento, pois afirmou que as carnes eram temperadas, fato que, por si só, nos termos das regras de classificação fiscal do Sistema Harmonizado, exclui essas mercadorias do capítulo 02 e os insere no capítulo 16.

Poderia se cogitar de nulidade caso o tributo em questão fosse o IPI, apenas na hipótese em que o capítulo 16 tivesse diversas alíquotas distintas e fosse necessário justificar o porquê de ter sido adotada determinada posição e sua alíquota correspondente.

No caso do PIS/Cofins, excluída a possibilidade de alguma classificação fiscal que permitisse a alíquota zero, o produto vai para a regra geral de tributação. Logo, não vislumbro qualquer nulidade no procedimento adotado.

Evidentemente, o contribuinte pode discordar dessa alteração de classificação fiscal, matéria que será analisada nos próximos tópicos; mas isso é questão de mérito, e não fato que implique a decretação de nulidade da autuação.

Assim, pelo exposto, voto por rejeitar esta preliminar de nulidade da autuação.

## **2. DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA APLICÁVEL: ALÍQUOTA ZERO PARA CARNES BOVINA, SUÍNA, OVINA, CAPRINA E DE AVES E PRODUTOS DE ORIGEM ANIMAL**

### **Inicialmente, vejamos o teor da decisão da ilustre relatora:**

A matéria encontra-se regulamentada pela Lei nº 10.925, de 23.07.2004, que reduziu a alíquota a zero na venda dos produtos sob análise:

(...)

Observa-se que a Lei que estabeleceu a alíquota zero para o PIS/Pasep e COFINS sobre receita de venda dos produtos descritos no inciso XIX, indica que serão aplicadas para carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves e produtos de origem animal classificados nos seguintes códigos da Tipi: (...):

O ponto central da questão é a posição a ser adotada para os produtos comercializados pela Recorrente:

(...)

A Fiscalização relatou (fls. 34) a motivação que o levou a estabelecer a classificação:

43. Muito pelo contrário, esses produtos, além de não se encontrarem no capítulo 2, por não se enquadrarem nos requisitos já referidos, estão sim no capítulo 16, por expressa definição das mesmas notas do capítulo 2, quando diz que as carnes estão incluídas no capítulo 16 quando temperadas (por exemplo, com sal e pimenta). Basta observar os ingredientes que veremos presença comum de outros temperos, condimentos e especiarias, além do mero sal.

No capítulo incluem-se carnes e miudezas, comestíveis, salgadas ou em salmoura, secas ou defumadas (fumadas). Pela leitura da embalagem dos produtos que consta ingredientes como temperos/condimentos, além do sal, a Fiscalização firmou a convicção de que não pode se tratar de produtos do cap. 2, ou seja, carnes. Quanto ao capítulo 16, incluem-se as preparações alimentícias desde que

contenham mais de 20 %, em peso, de enchidos, carne, miudezas, sangue, insetos, peixes ou crustáceos, moluscos ou de outros invertebrados aquáticos, ou de uma combinação destes produtos.

(...)

C) Da comprovação do enquadramento aos produtos listados na Lei nº 10.925, de 23.07.2004

No caso prático, a classificação foi determinada pelas características próprias dos produtos e a forma em que se apresentam (embalagens, rotulagem), entre outras propriedades do ramo alimentício. O referencial teórico de estudos acadêmicos, relatórios, pareceres jurídicos e laudos periciais apresentados pela Recorrente não foram utilizados na análise.

A decisão da DRJ, ao concluir a análise do tópico, registrou:

Diante disso e, especialmente, da análise realizada pela autoridade autuante, apresentada às folhas 34 a 36 deste processo, dos ingredientes empregados pela empresa na produção das carnes temperadas pode-se verificar não se restringem à salmoura, uma vez que “aditivos”, como consta na própria embalagem dos produtos, são adicionados ao alimento, o que demonstra se tratar de um produto industrializado, mais elaborado, e, deste modo, sujeito à classificação em capítulo superior da NCM. Vale destacar que as carnes temperadas são promovidas pela empresa como “ao ponto de preparo”, bastando ser assadas ou fritas conforme o caso, como consta em suas embalagens de apresentação.

Para ilustrar o exposto acima, a título de exemplo, transcrevemos os ingredientes do primeiro produto apresentado pela autoridade tributária e, na sequência, foto da embalagem deste mesmo produto extraída do sítio da Internet da empresa:

(...)

Portanto, conforme demonstrado neste voto, as reclassificações promovidas pela autoridade fiscal estão revestidas de legalidade, motivo pelo que se impõe-se a manutenção integral do lançamento tributário quanto ao não enquadramento dos produtos da Impugnante como beneficiários da redução à 0 (zero) das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins. (fls. 2179-2181) Um dos argumentos da Recorrente é de que os laudos técnicos apresentados à fiscalização atestam que os seus produtos são submetidos ao procedimento de salmoura, de modo que o tempero descrito no rótulo e que o produto contém, não descaracteriza a essência do procedimento da salmoura, critério exigido pela lei ao remeter a classificação dos produtos às regras da TIPI.

No Capítulo 2 (NESH) estão compreendidas as carnes e miudezas que se apresentem com as características “Salgadas ou em salmoura, ou ainda secas ou defumadas (fumadas)”.

(...)

A Recorrente também citou estudo acadêmico sobre a qualidade sensorial das carcaças de frango temperadas com injeção de salmoura, elaborado por Cristiane Moreira Alves e Maria Angélica Marques Pedro junto à União das Faculdades dos Grandes Lagos – UNILAGO - esclarece que a salmoura contempla não apenas o sal, mas também especiarias ou outros condimentos (fls. 2221).

Tais condições atestadas por especialistas preenchem os critérios constantes das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), em seu capítulo 2: compreende as carnes em carcaças, as carnes e miudezas que se apresentem: (...) 4) Salgadas ou em salmoura, ou ainda secas ou defumadas (fumadas).

(...)

Na análise dos fatos e argumentos aduzidos, a partir de resultados constantes de pareceres/laudos técnicos, em relatório que detalha o processo produtivo, obtém a fundamentação técnica e específica para qualificar o seu produto, cujo processamento é considerado equivalente ao de salmoura, critério exigido pela lei para a aplicação da alíquota zero, entendendo que o produto sob análise está contemplado na aplicação da alíquota zero de PIS/Pasep e COFINS nos termos da Lei n. 10.925/2004.

Em meu entender, data vênia, o lançamento foi precipitado ao não estabelecer um vínculo com os laudos técnicos apresentados, ou mesmo, requerido perícia especializada para definir com a certeza que se exige de um lançamento a exata categoria do produto, dentro da classificação fiscal.

Com razão a Recorrente.

Voto por dar provimento a este ponto.

A autuação se deu em razão do contribuinte ter excluído as receitas de vendas dos produtos em questão da base de cálculo das contribuições, sob a alegação de que tais produtos estariam sujeitos à alíquota zero, prevista para mercadorias classificadas no Capítulo 02 - NCMs 0203.19.00, 0203.29.00, 0207.1200, 0207.1400 e 0210.19.00.

Ocorre, entretanto, que o Auditor-Fiscal entendeu que esses produtos deveriam ter sido classificados no Capítulo 16, para o qual não há previsão de alíquota zero. Ora, sendo assim, os produtos não poderiam ter sido excluídos pelo contribuinte da base de cálculo das contribuições, sendo correta a autuação.

No tópico anterior, essa mesma questão foi tratada exclusivamente sob o enfoque da nulidade por cerceamento do direito de defesa em razão da carência de fundamentação. Neste tópico, contudo, será discutido o mérito da alteração da classificação fiscal.

A acusação fiscal se deu nos seguintes termos, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal:

39. A Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004 com as alterações da Lei nº 12.839, de 2013, reduziu a zero as alíquotas de PIS e Cofins das carnes, conforme reprodução a seguir:

*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:*

(...)

*XIX - carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves e produtos de origem animal classificados nos seguintes códigos da Tipi:*

*a) 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.2, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.10.1;*

*b) 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 02.09 e 0210.1 e carne de frango classificada nos códigos 0210.99.00;*

*c) 02.04 e miudezas comestíveis de ovinos e caprinos classificadas no código 0206.80.00;*

40. Ao tratar da classificação fiscal dos produtos classificados no capítulo 2 - Carnes e miudezas, comestíveis, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), aprovada pela Instrução Normativa nº 1.788/2018, estabeleceram a distinção entre os produtos classificados neste capítulo 2 e no capítulo 16:

#### **“Capítulo 2**

##### **Carnes e miudezas, comestíveis**

(...)

##### **Distinção entre as carnes e miudezas deste Capítulo e os produtos do Capítulo 16.**

**Apenas se compreendem neste Capítulo as carnes e miudezas que se apresentem nas seguintes formas, mesmo que tenham sido submetidas a um ligeiro tratamento térmico pela água quente ou pelo vapor (por exemplo, escaldadas ou descoradas), mas não cozidas:**

**1) Frescas (isto é, no estado natural), mesmo salpicadas de sal com o fim de lhes assegurar a conservação durante o transporte. (grifo nosso)**

**2) Refrigeradas, isto é, resfriadas geralmente até cerca de 0 °C, sem atingir o congelamento.**

**3) Congeladas, isto é, refrigeradas abaixo do seu ponto de congelamento, até ao congelamento completo.**

**4) Salgadas ou em salmoura, ou ainda secas ou defumadas (fumadas).**

*As carnes e miudezas levemente polvilhadas com açúcar ou salpicadas com água açucarada incluem-se também neste Capítulo. (grifo nosso)*

**As carnes e miudezas apresentadas sob as formas descritas nos números 1) a 4) acima incluem-se neste Capítulo, mesmo que tenham sido tratadas com enzimas proteolíticas (a papaína, por exemplo), no intuito de as tornar tenras, e mesmo que se apresentem desmanchadas, cortadas em fatias ou moídas (picadas). Por outro lado, as misturas ou combinações de produtos que se classificam em diferentes posições do Capítulo (as aves da posição 02.07 guarnecidas de toucinho da posição 02.09, por exemplo) continuam incluídas no presente Capítulo.**

**As carnes e miudezas, pelo contrário, incluem-se no Capítulo 16, quando se apresentem:**

a) Em enchidos e produtos semelhantes, cozidos ou não, da posição 16.01.

b) Cozidas de qualquer maneira (cozidas na água, grelhadas, fritas ou assadas), **ou preparadas de outro modo, ou conservadas por qualquer processo não mencionado neste Capítulo, compreendendo as simplesmente** revestidas de massa ou de pão ralado (panados), as trufadas ou **temperadas (por exemplo, com sal e pimenta)**, incluindo a pasta de fígado (posição 16.02)” (grifo nosso)

41. Observamos que o texto acima, é vigente desde a edição da NESH, aprovada pela IN RFB nº 807/2008, com as alterações da IN RFB nº 1.260/2012, exceto, pela substituição da palavra pasta, pela palavra massa (grifada no texto); e pela alteração da expressão “ou picadas (moídas)”, por “ou moídas (picadas)”, o que demonstra que o texto é vigente desde muito anterior ao período fiscalizado.

**42. Como se demonstrará a seguir, apenas a partir de uma amostra de produtos aqui agrupados como Carnes Temperadas** (obs.: os ingredientes e volumes dos demais produtos podem ser consultados em arquivo de resposta apresentado pelo contribuinte em 22/10/2020), **não é possível manter os produtos no Capítulo 2, seja porque não atende aos itens 1 a 4 da nota do capítulo referida, pois não se trata de carnes apenas salpicadas de sal para conservação no transporte (item 1), nem tampouco de carne salgadas ou em salmoura, ou ainda secas ou defumadas (item 4).**

**43. Muito pelo contrário, esses produtos, além de não se encontrarem no capítulo 2, por não se enquadrarem nos requisitos já referidos, estão sim no capítulo 16, por expressa definição das mesmas notas do capítulo 2, quando diz que as carnes estão incluídas no capítulo 16 quando temperadas (por exemplo, com sal e pimenta). Basta observar os ingredientes que veremos presença comum de outros temperos, condimentos e especiarias, além do mero sal.**

(...)

## 45. Cód. 71006 - Cortes temperados, Filé de Peito em Cubos:

Descrição	Quantidade	Porcentagem (%)
ÁGUA/GELO	7,060	6,418
FILE DE PEITO DE FRANGO	100,000	90,909
CONDIMENTO FRANGO (aberto na aba rótulo)	0,520	0,473
SAL REFINADO	1,500	1,364
MISTURA PROTEICA (aberto na aba rótulo)	0,400	0,364
XAROPE DE GLICOSE	0,520	0,473
<b>Totais da Composição</b>	<b>110,000</b>	<b>100,000</b>

**Abertura dos insumos****Mistura proteica composta por:**

Sal: 48% = 0,192 kg  
 Proteína de soja: 18% = 0,072 kg  
 Açúcar 12% = 0,048 kg  
 Tripolifosfato de sódio (INS 452i) 14% = 0,056 kg  
 Carragena (INS 407) 8% = 0,032 kg

**CONDIMENTO FRANGO composto por:**

Sal: 84% = 0,4368 kg  
 Açúcar: 6,4% = 0,0338 kg  
 Proteína vegetal hidrolisada: 1,2% = 0,0062 kg  
 \*Extrato de levedura: 1,7% = 0,0088 kg  
 Óleo ess. alho: 0,25% = 0,0013 kg  
 Óleo ess. noz moscada: 0,15% = 0,0008 kg  
 Óleo ess. pimenta: 0,09% = 0,0005 kg  
 Óleo ess. salsa: 0,06% = 0,0003 kg  
 Óleo ess. cebola: 0,05% = 0,0003 kg  
 Realçador de sabor Glutamato Monossódico (INS 621): 6% = 0,0312 kg

## 46. Cód. 16148 - Coxa Temperada:

Descrição	Quantidade	Porcentagem (%)
Condimento (Aberto na aba rótulo)	10,000	0,909
Água/Gelo	73,400	6,673
Coxas de Frango	1000,000	90,909
Xarope de Glicose	3,000	0,273
Mistura Protéica (Aberto na aba rótulo)	3,000	0,273
Sal Refinado	9,000	0,818
Alho em Pó	1,600	0,146
<b>Totais da Composição</b>	<b>1100,000</b>	<b>100,000</b>

**Mistura proteica composta por:**

Sal: 48% = 1,44 kg  
 Proteína de soja: 18% = 0,54 kg  
 Açúcar 12% = 0,36 kg  
 Tripolifosfato de sódio (INS 451i): 14% = 0,42 kg  
 Espessante Carragena (INS 407): 8% = 0,24 kg

**Condimento (abertura ingredientes)**

Sal: 59% = 5,9 kg  
 Acidulante Ácido cítrico : 3% = 0,3 kg  
 Realçador de sabor Glutamato Monossódico: 10% = 1 kg  
 Páprica 20% = 2 kg (especiaria para conferir sabor, não corresponde ao corante - aditivo)  
 Salsa 2% = 0,2 kg  
 Alho 5% = 0,5 kg  
 Aroma natural Pim. Preta 0,3% = 0,03 kg  
 Aroma natural Pim verm 0,5% = 0,05 kg  
 Aroma natural Alho 0,2% = 0,02 kg

## 47. Cód. 13668 – Spettin Frango Temp.

Descrição	Quantidade	Porcentagem (%)
XAROPE DE GLICOSE	0,520	0,473
MISTURA PROTEICA (aberto na aba rótulo)	0,400	0,364
SAL REFINADO	1,500	1,364
ÁGUA/GELO	7,060	6,418
FILE DE PEITO DE FRANGO	100,000	90,909
CONDIMENTO (aberto na aba rótulo)	0,520	0,473
<b>Totais da Composição</b>	<b>110,000</b>	<b>100,000</b>

**Abertura dos insumos****Mistura proteica composta por:**

Sal: 48% = 0,1745 kg  
 Proteína de soja: 18% = 0,0655 Kg  
 Açúcar 12% = 0,0436 kg  
 Tripolifosfato de sódio (INS 452i) 14% = 0,0509 kg  
 Carragena (INS 407) 8% = 0,0291 kg

**Condimento composto por:**

Sal: 84% = 0,3823 kg  
 Açúcar: 6,4% = 0,0291 kg  
 Proteína vegetal hidrolisada: 1,2% = 0,0055 kg  
 \*Extrato de levedura: 1,7% = 0,0077 kg  
 Óleo ess. alho: 0,25% = 0,0011 kg  
 Óleo ess. noz moscada: 0,15% = 0,0007 kg  
 Óleo ess. pimenta: 0,09% = 0,0004 kg  
 Óleo ess. salsa: 0,06% = 0,0003 kg  
 Óleo ess. cebola: 0,05% = 0,0002 kg  
 Glutamato Monossódico (INS 621): 6% = 0,0273 kg

## 48. Cód. 60608 – Alcatra Suína Temp.

Descrição	Quantidade	Porcentagem (%)
Sal Refinado - Isento de Registro conforme Resolução 27/2010	1,309	1,309
Proteína de Soja - Isento de Registro conforme Resolução 27/2010	0,627	0,627
Carne Suína (Corte(Picanha;Alcatra;pernil;paleta;filezinho;barriga,sobrepaleta))	90,884	90,884
Mix Cortes Suínos - Isento de Registro conforme Resolução 27/2010	0,482	0,482
Água	6,398	6,398
Açúcar refinado - Isento de Registro conforme RDC 27/2010	0,273	0,273
Salsa em Flocos - Isento de Registro conforme Resolução 27/2010	0,027	0,027
<b>Totais da Composição</b>	<b>100,000</b>	<b>100,000</b>

Mix Cortes Suíno:

Realçador de sabor Glutamato Monossódico -(INS 621) - 55,9%

Açúcar - 23,1%

Antioxidante Eritorbato de Sódio - (INS 316) - 9,6 %

Sal - 8,7%

Aromatizante - (Pimenta malagueta,alho,cebola, orégano e hidrolisado proteico de soja) -2,7%

## 49. Cód. 60606 – Costelinha – Petisco.

Descrição	Quantidade	Porcentagem (%)
Polifosfato de Sódio - REGISTRO ANVISA Nº 448380101	0,300	0,273
CONDIMIX - Isento de Registro no MS Resolução nº 23, 15/03/00 - Alecrim	0,010	0,009
Nitrito de Sódio - REGISTRO ANVISA Nº 642240001	0,017	0,015
Eritorbato de Sódio - Registro Anvisa nº 627560002	0,100	0,091
DOURADOR - Isento de Registro no M.S. Resol. Nº 278 de 22/09/05 - Açúcar Refinado	0,009	0,008
DOURADOR - Isento de Registro no M.S. Resol. Nº 278 de 22/09/05 - Dextrose	0,006	0,006
Costela Suína	99,900	90,904
CONDIMIX - Isento de Registro no MS Resolução nº 23, 15/03/00 - Pimenta Preta	0,017	0,016
CONDIMIX - Isento de Registro no MS Resolução nº 23, 15/03/00 - Pimenta Branca	0,018	0,016
CONDIMIX - Isento de Registro no MS Resolução nº 23, 15/03/00 - Cominho	0,007	0,006
Açúcar refinado - Isento de Registro conforme Resolução 23/2000	0,400	0,364
CONDIMIX - Isento de Registro no MS Resolução nº 23, 15/03/00 - Salsa	0,005	0,005
CONDIMIX - Isento de Registro no MS Resolução nº 23, 15/03/00 - Manjerona	0,013	0,012
CONDIMIX - Isento de Registro no MS Resolução nº 23, 15/03/00 - Pimentão	0,021	0,019
CONDIMIX - Isento de Registro no MS conforme Resolução nº 23, 15/03/00 - Cebola	0,020	0,018
Água	7,380	6,715
Sal Refinado - Registro Anvisa nº 400690023	1,140	1,037
CONDIMIX - Isento de Registro no MS conforme Resolução nº 23, 15/03/00 - Alho	0,019	0,017
DOURADOR - Isento de Registro no M.S. Resol. Nº 278 de 22/09/05 - Maltodextrina	0,009	0,008
Proteína Concentrada de Soja - Isento de Registro conforme Resolução 23/2000	0,500	0,455
DOURADOR - Isento de Registro no M.S. Resol. Nº 278 de 22/09/05 - Proteína de Soja	0,006	0,006
<b>Totais da Composição</b>	<b>109,897</b>	<b>100,000</b>

50. A Receita Federal do Brasil já teve oportunidade de se manifestar a respeito da classificação fiscal das carnes e miudezas temperadas, conforme se vê, de publicação no DOU, de 02/07/2008:

*“SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 138, DE 5 DE JUNHO DE 2008 Assunto: Classificação de Mercadorias Código Tipi Mercadoria*

(...)

*1602.32.00 Frango temperado e congelado, peso aproximado de 2,9 a 3,1 kg, componente de conjunto não caracterizado como "sortido" denominado "Kit Ave Maria".*

(...)

*Dispositivos Legais: RGI/SH 1 (textos das posições 16.01, 16.02 e 42.02) e 6 (textos das subposições 1602.3, 1602.32, 4202.9 e 4202.92) da Tabela de Incidência do IPI/TIPI, aprovada pelo Dec. nº 6.006/2006, subsídios NESH, aprovadas pelo Dec. nº 435/92 e atualizadas pela IN/RFB nº 807/2008.”*

51. Na mesma linha, também se manifestou quando solucionou consulta do próprio contribuinte em duas ocasiões, ao analisar o produto frango ou parte de frango temperados:

*“SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/6ª RF/DIANA Nº 5, de 03 de fevereiro de 2004  
Assunto: Classificação de Mercadorias Código TIPI – Mercadoria 1602.32.00 –  
Frango com os miúdos, peçoço sem cabeça e sem pele, temperado e congelado.*

*Dispositivos Legais: Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI)  
nº 1 (texto da posição 1602) e RGI nº 6 (texto da subposição 1602.32) da Tabela  
de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo  
Decreto n.º 4.542/2002”.*

*“SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/6ª RF/DIANA Nº 13, de 05 de abril de 2005  
Assunto: Classificação de Mercadorias Ementa: CÓDIGO TIPI – MERCADORIA*

*1602.32.00 – Coxas, sobre coxas, asas e dorsos de frango, temperados e  
congelados, acondicionados em embalagem plástica e de peso líquido de 1 Kg,  
nome comercial “frango a passarinho temperado”, marca Pif Paf.*

*Dispositivos Legais: Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado RGI –  
1 (texto da posição 1602) e RGI – 6 (texto da subposição 1602.32) da TIPI,  
aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26/12/2002. NESH da posição 1602.”*

(...)

53. Diante disso, não há hipótese de se enquadrar os produtos relacionados e identificados como “Carnes Temperadas”, como abrangidas pela alíquota zero do PIS e da COFINS, devendo ser tributados pelo PIS e pela COFINS.

A leitura das normas de classificação fiscal do Sistema Harmonizado não deixa dúvidas de que o capítulo 02 é dedicado apenas para produtos frescos, **submetidos unicamente a processos de conservação, conforme consta do seu texto, ou seja, para as carnes e miudezas:** 1) Frescas (isto é, no estado natural), mesmo salpicadas de sal com o fim de lhes assegurar a conservação durante o transporte; 2) Refrigeradas, isto é, resfriadas geralmente até cerca de 0 °C; 3) Congeladas, isto é, refrigeradas abaixo do seu ponto de congelamento; ou 4) Salgadas ou em salmoura, ou ainda secas ou defumadas. Ou para carnes e miudezas levemente polvilhadas com açúcar ou salpicadas com água açucarada.

**Os produtos em discussão nesse tópico são vendidos “temperados”, sendo que o Auditor-Fiscal identificou, a partir da própria embalagem dos produtos, a sua composição, que contém diversos ingredientes, sendo que as regras de classificação determinam que basta o simples tempero com “sal e pimenta” para deslocar sua classificação para o capítulo 16.**

Deve ser destacado que, ao contrário do que tenta fazer crer o recorrente, “temperar com sal” é completamente diferente de “conservar em salmoura”. A salmoura é uma solução de água e sal que pode ser utilizada para conservar alimentos, intensificar o sabor, alterar a umidade e reter umidade durante o cozimento. Não é uma espécie de tempero.

A própria lógica de organização do Sistema harmonizado demonstra que foi correta a decisão de alterar a classificação das carnes temperadas, conforme se verifica no sítio eletrônico

“<https://www.gov.br/siscomex/pt-br/servicos/aprendendo-a-exportar/1-classificacao-fiscal-da-mercadoria/sh-e-ncm>”:

#### **Sistema Harmonizado (SH)**

O Sistema Harmonizado (SH), criado em 1983 e implementado em 1988, é a nomenclatura adotada globalmente. O SH está organizado em 97 capítulos e 21 Seções. **As mercadorias estão ordenadas de forma progressiva, de acordo com o seu grau de elaboração, iniciando pelos animais vivos e terminando com as obras de arte, passando por matérias-primas e produtos semielaborados. Quanto maior a participação do homem na elaboração da mercadoria, mais elevado é o número do capítulo em que ela será classificada.**

O SH é revisto e atualizado pela Organização Mundial das Aduanas (OMA) aproximadamente a cada cinco anos. A última revisão, conhecida como SH 2022, introduziu diversas mudanças para refletir as inovações tecnológicas e alterações nos padrões de comércio.

#### **Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)**

O SH serviu de base para a elaboração da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, que é utilizada pelos países-membros do Mercosul.

Além dos seis dígitos do SH, a NCM acrescentou mais dois, denominados item e subitem. O item é representado pelo sétimo dígito e o subitem pelo oitavo dígito. Tanto itens quanto subitens desdobram-se de 0 a 9. Um zero em qualquer posição indica a ausência de desdobramentos.

**Como Estado Parte do Mercosul, o Brasil adota a NCM** e, como regra geral, aplica a Tarifa Externa Comum (TEC) do bloco a todos os códigos NCM, exceto para aqueles abrangidos por instrumentos ou regras de exceção, como os Ex-tarifários.

**Ora, no capítulo 02 devem estar as carnes e miudezas em seu estado mais natural possível**, admitindo-se unicamente a aplicação de algumas técnicas de conservação do produto para transporte, reter umidade, evitar a perda de sabor, etc. Por isso se classifica no capítulo 02, para o qual o legislador brasileiro decidiu tributar à alíquota zero os produtos nele classificados.

Estas carnes, quando são vendidas temperadas, se constituem em um produto mais elaborado, com maior participação do homem na sua elaboração. São produtos mais “sofisticados”, que dispensam o tempero pelo consumidor, pois já vem semipreparados para o consumo. **Por isso sua classificação no capítulo 16, para o qual o legislador não dispensou tratamento tributário favorecido**, dentre outras razões, por não ser o tipo de alimento que compõe a cesta básica da população brasileira, ao contrário do que afirma o recorrente.

Assim, pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido do recorrente.

**3. DEMAIS ITENS AUTUADOS – BOLINHOS DE BACALHAU; MANDIOKITA; ESCONDIDINHO DE CARNE SECA, FRANGO, BACALHAU, CARNE MOÍDA, CALABRESA;**

**COXINHA/SALGADOS; E TORTA, CLASSIFICADOS NA POSIÇÃO “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”**

**Inicialmente, vejamos o teor da decisão da ilustre relatora:**

A autoridade atuante verificou que os produtos “Bolinhos de Bacalhau”, “Mandiokita, “Escondidinho de carne seca, frango, bacalhau, carne moída, calabresa”; “Coxinha/Salgados; Bolinho de Bacalhau; e Torta” foram classificados incorretamente pela Recorrente na posição “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”.

(...)

Veja que o título do capítulo 19 inclui “produtos de pastelaria”, e no descrito do código 19.02 ao tratar de massas (mesmo cozidas, de carne ou de outras substâncias), utiliza-se de exemplo: tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravióli e canelone; cuscuz, mesmo preparado. São exemplos não exaustivos, mas apenas exemplificativos.

(...)

Em procedimento semelhante ao descrito no tópico anterior, a Recorrente buscou estudos técnicos para sustentar os seus procedimentos em relação aos produtos BOLINHOS DE BACALHAU, MANDIOKITA, ESCONDIDINHO DE CARNE SECA, FRANGO, BACALHAU, CARNE MOÍDA, CALABRESA, COXINHA/ SALGADOS E TORTA.

Em laudo pericial às fls. 1799-1819 (Doc. 08, da Impugnação) elaborado por Engenheira Química Maria Lúcia Perez Gomes da Silva, comprova que esses produtos devem ser classificados na posição 19.02, posto tratar-se efetivamente de massas alimentícias, além de reconhecer que a quantidade de carne e peixe utilizados como recheio não alcançam 20% do peso dos produtos:

(...)

Quanto ao produto MANDIOKITA, em vista de solução de consulta cuja orientação seguiu, devem os seus efeitos serem mantidos.

(...)

Pelos mesmos fundamentos detalhados no item anterior, penso que a razão está com a Recorrente, que procedeu corretamente a classificação fiscal destes produtos.

Voto por dar provimento neste ponto.

**A acusação fiscal se deu nos seguintes termos, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal:**

54. Com relação aos cinco tipos de produtos agrupados neste item, vê-se que o contribuinte classificou todos na posição “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”.

55. A Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, com as alterações da Lei 12.839 de 2013, reduziu a zero as alíquotas do PIS e da Cofins nas vendas de massas alimentícias classificadas na posição 19.02 da TIPI, conforme se reproduz abaixo:

*“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:*

*(...)*

***XVIII - massas alimentícias classificadas na posição 19.02 da Tipi”.*** (grifo nosso)

56. Desde modo, trata-se inicialmente das questões comuns aos produtos agrupados, considerada a classificação pelo contribuinte como massas alimentícias da posição 1902, o que os incluiria na redução a zero das alíquotas de PIS e Cofins.

57. As NESH aprovadas pela Instrução Normativa RFB nº 1.788/2018, que se diga, repete texto das NESH aprovadas pela IN RFB nº 807/2008, portanto texto vigente desde há muito, ao tratar das massas alimentícias assim esclarece:

*“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 raviolos 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, que contenham 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, ravioles), abertas nas extremidades (por exemplo, canelones) ou, ainda, apresentar-se em camadas sobrepostas, tal como a lasanha.**

**Esta posição abrange também o “couscous”, que é uma sêmola tratada termicamente. O “couscous” desta posição pode ser cozido ou preparado de outra forma (com carne, produtos hortícolas e outros ingredientes, tal como o prato completo que leva o mesmo nome).**

**Excluem-se desta posição:**

a) 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).

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

**58. As massas alimentícias da posição 19.02 são massas geralmente à base de farinha de trigo, com outros ingredientes, excetuado o fermento. Podem se apresentar recheadas ou não recheadas.** Registre-se aqui, que mesmo no capítulo 19, há outras posições que comportam produtos à base de farinha de trigo, como por exemplo, as posições 1901 e 1905, que se diga, são remetidos ao capítulo 16 quando o teor de produtos cárneos é superior a 20%, como também desconhece que o capítulo 20 comporta as preparações de produtos hortícolas, fruta ou de outras partes de plantas.

59. A partir de subsídios extraídos das Nesh, que visam um melhor entendimento do tipo de massa incluída nessa posição, pode-se extrair o seguinte trecho:

*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, espagete, aletria). (grifo nosso)*

**60. Como se pode verificar pelo texto das Nesh, em comparação com a descrição dos produtos e o processo de fabricação (resposta do contribuinte ao Termo de Intimação Fiscal – 002) da Mandiokita, Escondidinho, Coxinha/Salgados, Bolinho de Bacalhau, e da Torta, em nada se assemelha aos produtos e ao processo de**

produção descrito, ainda mais, embora não se desconheça o caráter exemplificativo dos produtos referidos no texto da posição 1902, quando cita: “Massas alimentícias (...) tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone”. Portanto, não podem ser classificados na posição 19.02, conforme se verá mais detidamente em relação a cada tipo de produto.

Como se verifica, apenas com as informações prestadas pelo contribuinte sobre a forma de preparo dos itens deste tópico, bem como pela forma como eles são trabalhados, que não possui semelhança com a forma prevista para os produtos do capítulo 19 (como, 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 como tubos, fitas, filamentos, conchas, pérolas, grânulos, estrelas, cotovelos e letras), já se comprova que não podem ser classificados neste capítulo 19.

Além disso, para facilidade de transporte, de armazenagem e de conservação, em geral, estes produtos são dessecados antes da comercialização; quando secos, tornam-se quebradiços, como é de notório conhecimento. Isso não ocorre com nenhum dos produtos discutidos neste tópico.

É verdade que as massas alimentícias da posição 19.02 podem ser recheadas de carne, peixe, queijo ou de outras substâncias, ou preparadas de outra forma (apresentadas como pratos preparados, contendo outros ingredientes, tais como molho, carne). **Esse é o único ponto de contato entre os produtos previstos para o capítulo 19 e os produtos objeto deste tópico: são alimentos recheados de carne, peixes ou outras substâncias. Por essa razão, o contribuinte tenta classificar seus produtos neste capítulo 19.**

Ocorre, entretanto, que há uma premissa básica para as massas alimentícias do capítulo 19, que é obedecer à forma de preparo e todas os outros requisitos previstos nas Notas Explicativas: são produtos não fermentados, fabricados com sêmolos ou farinhas de trigo, milho, etc, para, em seguida, serem trabalhados 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 como, por exemplo, tubos, fitas, filamentos, conchas, pérolas, grânulos, estrelas, cotovelos e letras.

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. Com base nos exemplos indicados nas NESH, essas massas recheadas podem ser inteiramente fechadas (por exemplo, raviolos), abertas nas extremidades (por exemplo, canelones) ou, ainda, apresentar-se em camadas sobrepostas, tal como a lasanha. Logo, mais uma vez se vislumbra a total distinção entre os produtos recheados do capítulo 19 (raviolos, canelones e lasanha) e os produtos recheados do contribuinte (bolinhos de bacalhau, mandiokita; escondidinho, coxinha/salgados e torta).

A seguir, reproduzo a fundamentação específica para cada um dos produtos que o Auditor-Fiscal entendeu que não podem ser classificados no capítulo 19.

### **3.1 MANDIOKITA**

#### **O Termo de Verificação Fiscal apresenta os seguintes fundamentos:**

61. Especificamente a respeito deste produto conforme imagem abaixo, há que se observar que, embora o contribuinte tenha formulado consulta pelo processo 10680.010614/2004-83, de que originou a Solução de Consulta SRRF06/Diana nº 08, de 03/03/2005, que classificou aquele produto sob código “1902.30.00 – Massa alimentícia de mandioca em forma de cubos, contendo farinha de trigo e sal, acondicionados em embalagem plástica e de peso líquido de 300 g, marca Pif Paf” (grifado por mim), deixamos de aplicá-la, uma vez que os ingredientes e a forma de preparo informados pelo contribuinte neste procedimento de fiscalização, difere dos ingredientes e modo de preparo informados pelo contribuinte em sua consulta à época formulado.

*Recorte da imagem da embalagem enviada p/ contribuinte:*



62. Veja, que na consulta realizada, informou os seguintes dados:

*“Nome vulgar, comercial, científico e técnico: Salgadinho de mandioca, Mandiokita;*

*Marca Registrada e Fabricante: Rio Branco Alimentos S/A;*

*Peso líquido: 300 gramas;*

*Forma e Apresentação: Embalagem plástica, impresso Mandiokita, Peso da embalagem: 5 g;*

*Função Principal: Alimentação;*

*Matéria ou Materiais de que é constituída a mercadoria e suas percentagens em peso ou em volume:*

DESCRIÇÃO	UNIDADE	QUANTID.
Mandioca	Kg	0,300
Farinha de Trigo	Kg	0,006
CONDIMENTOS/TEMPEROS		
Sal Refinado	Kg	0,0045
EMBALAGEM		
Caixa Papelão Mod. 12 (305x230x86)	Un	0,100
Saco PE impresso Mandiokita 21x17,5x0,10	Un	1,000
Fita Adesiva 45 mm x 50 m	Mt	0,085

**Processo detalhado de obtenção:**

*1-Descascar a mandioca; 2-Cozinhar a mandioca em água potável; 3-Moer a mandioca após cozida em moedor elétrico; 4-Misturar a farinha e o sal à massa em uma misturadeira elétrica; 5-Formar cubos com a massa em uma embutideira elétrica; 6-Congelar os cubos em túnel de congelamento por 2 horas; 7-Embalar o produto em sacos de polietileno impresso; 8-Acondicionar o produto embalado em caixa de papelão; 9-Armazenar em câmara de congelamento”. (grifo nosso).*

63. Por outro lado, quando questionado sobre ingredientes e quantidades/volumes, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal – 002 (ver quadro abaixo), informou que o produto é composto de mandioca, óleo, sal, farinha e amido, nas proporções abaixo. Aqui, diferentemente do produto consultado, eis que surgem dois novos ingredientes: o óleo e o amido. Também, se verifica que o produto consultado, diferentemente do produto que ora se analisa, não passa pelo processo de pré-fritura. Então, não resta dúvida de que estamos diante de produto diferente, cuja consulta não pode surtir qualquer efeito.

64. A respeito do produto analisado, a Receita Federal já teve oportunidade de analisar a sua correta classificação, pelo menos em dois momentos, sendo que, pela Solução de Consulta nº 25 – SRRF06/Diana, de 17 de setembro de 2012, o produto foi classificado sob código 2004.90.00. A referida solução de consulta foi objeto de revisão de ofício pela Solução de Divergência Cosit nº 98.005, de 27 de maio de 2020, para classificar o produto no código 2008.99.00.

*“Solução de Consulta nº 25 - SRRF06/Diana Data: 17 de setembro de 2012  
ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*

*Código TIPI Mercadoria 2004.90.00 - Mandioca cozida em água salgada, triturada com óleo vegetal, prensada em forma de cubos com peso de 8 a 10 gramas, congelada, acondicionada em embalagem de 500 gramas, pronta para consumo, denominada Mandioquita.*

*Dispositivos Legais: Decreto 97.409 de 23/12/88. Decreto nº 435, de 27/01/1992. Decreto nº 7.660, de 23/12/2011, publicado no D.O.U de 26/12/2011. RGI-1ª (texto das posições 07.14 e 20.04), RGI-6 (texto da subposição 2004.90) da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI). IN RFB nº 807, de 11/01/2008. Subsídios extraídos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado -*

*NESH da posição 07.14 e 20.04. Considerações do Capítulo 7 e Notas do Capítulo 20". (grifo nosso)*

*"Solução de Divergência nº 98.005 – Cosit Data: 27 de maio de 2020 ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Reforma, de ofício, a Solução de Consulta nº 25 – SRRF06/Diana, de 17 de setembro de 2012.*

*Código NCM: 2008.99.00 Mercadoria: Mandioca cozida em água salgada, triturada e prensada com óleo vegetal, cortada em forma de cubos com peso de 8 a 10 gramas, e congelada, pronta para fritar, acondicionada em embalagem plástica de 500 gramas, comercialmente denominada "Mandioquinha" ou "Mandioquita".*

*Dispositivos Legais: RGI 1, RGI 6 e RGC 1 da NCM constante da TEC, aprovada pela Res. Camex nº 125, de 2016, e da Tipi, aprovada pelo Dec. nº 8.950, de 2016, e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Dec. nº 435, de 1992, e atualizadas pela IN RFB nº 1.788, de 2018, e alterações posteriores". (grifo nosso)*

65. Em nenhum dos casos o produto foi classificado na posição 1902. Portanto, observado tudo que já foi dito a respeito da classificação das massas alimentícias, bem como o que se disse especificamente a respeito do produto "mandiokita", não há dúvida de que o produto não está abrangido pela redução à alíquota zero das contribuições para o PIS e para a Cofins.

Logo, resta comprovado que o produto em questão não estava amparado por nenhuma Solução de Consulta que permitisse sua classificação na posição 19.02. Ao contrário, já existia Solução de Consulta específica para este produto, orientando o contribuinte a realizar sua classificação nos códigos NCM 2004.90.00 ou 2008.99.00, a depender da forma de preparo.

### **3.2 ESCONDIDINHO**

#### **O Termo de Verificação Fiscal apresenta os seguintes fundamentos:**

66. Em relação a este produto, o contribuinte também o classificou indevidamente como massa alimentícia, sob código 1902.20.00, sendo que, por todas as razões já expostas no item principal "II B)", o produto e o processo de produção do escondidinho em nada se assemelha aos produtos e ao processo de produção das massas alimentícias já descrito, ainda mais, embora não se desconheça o caráter exemplificativo dos produtos referidos no texto da posição 1902, quando cita: "*Massas alimentícias (...) tais como espagete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone*". Portanto, não pode ser classificado na posição 19.02.

(...)

67. Os ingredientes e o modo de preparo do produto foram informados pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal – 002.

68. A própria Receita Federal já se manifestou expressamente sobre o produto, classificando-o no código NCM 2106.90.90, conforme se vê abaixo:

*“Solução de Consulta nº 98.192 - Cosit Data: 25 de maio de 2020 ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*

*Código NCM: 2106.90.90 Mercadoria: Preparação alimentícia a base de aipim, leite, carne bovina (menos de 20% em peso), tomate, cebola, farinha de trigo e temperos, congelada, pronta para aquecer em forno, acondicionada para venda a retalho em bandejas de papelcartão com 500 g de peso, denominada comercialmente como “escondidinho de molho de bolonhesa”.*

*Dispositivos Legais: RGI/SH 1 (texto da posição 21.06) e 6 (texto da subposição 2106.90) e RGC/NCM 1 (texto do item 2106.90.90) da TEC, aprovada pela Res. Camex nº 125, de 2016, e da Tipi, aprovada pelo Dec. nº 8.950, de 2016; e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Dec. nº 435, de 1992, e atualizadas pela IN RFB nº 1.788, de 2018, e alterações posteriores”.*

69. Não resta dúvida, portanto, que o produto não está abrangido pela redução à alíquota zero das contribuições para o PIS e Cofins.

Como visto, já existe Solução de Consulta específica para este produto, orientando o contribuinte a realizar sua classificação no código NCM 2106.90.90.

### **3.3 COXINHA/SALGADOS**

#### **O Termo de Verificação Fiscal apresenta os seguintes fundamentos:**

70. Em relação a este produto, o contribuinte também o classificou indevidamente como massa alimentícia, sob código 1902.20.00, sendo que, por todas as razões já expostas no item principal “II B)”, o produto e o processo de produção das coxinhas/salgados em nada se assemelha aos produtos e ao processo de produção das massas alimentícias já descrito, ainda mais, embora não se desconheça o caráter exemplificativo dos produtos referidos no texto da posição 1902, quando cita: *“Massas alimentícias (...) tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone”*. Portanto, não pode ser classificado na posição 19.02.

71. Parte das vendas, embora o contribuinte tenha classificado sob o código 1602.5000 (produto não abrangido pela redução a zero das alíquotas de PIS e Cofins), do mesmo modo deixou de tributá-la pelas duas contribuições.

(...)

72. Os ingredientes e o modo de preparo do produto foram informados pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal – 002.

73. A própria Receita Federal já se manifestou expressamente, pelo menos por duas vezes sobre o produto, classificando-o na posição 1602, conforme se vê abaixo:

*“Solução de Consulta nº 33 - SRRF10/Diana Data: 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 Dispositivos Legais: RGI-1 (Notas 1a) do Capítulo 19 e 2 do Capítulo 16 e texto da posição 1602) e 6 (texto da subposição 1602.32), da TIPI aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 2006”.*

74. E mais recentemente:

*“Solução de Consulta nº 98.224 – Cosit Data 2 de julho de 2020 ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*

*Código NCM: 1602.32.30*

*Mercadoria: Preparação à base de carne desfiada frango, empanada e frita, pronta para alimentação humana, constituída de farinha de trigo, manteiga, ovos, leite e carne de frango (aproximadamente 50 %, em peso), sem fermento, moldada mecanicamente em formato de gota, comercialmente denominada “coxinha de frango”.*

*Dispositivos Legais: RGI 1 (Notas 1, letra a) do Capítulo 19, e 2 do Capítulo 16), RGI 6 e RGC 1 da NCM constante da TEC, aprovada pela Res. Camex nº 125, de 2016, e da Tipi, aprovada pelo Dec. nº 8.950, de 2016, e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992, e consolidadas pela IN RFB nº 1.788, de 2018, e alterações posteriores.*

**75. No caso das duas soluções de consulta, o produto foi classificado na posição 1602 por conterem mais de 20% (em peso) de carnes. De qualquer forma, ainda que fosse o caso de ter 20% ou menos de carnes, ou o recheio ser de queijo, como o caso de um salgado do contribuinte, por exemplo, não alteraria a situação para efeito de tributação do PIS e da Cofins, uma vez que, conforme se vê de trecho da Solução de Consulta nº 98.224 – Cosit, cuja ementa já se reproduziu, por ser cozida, seria classificada na posição 1905:**

*“13. Destacamos, (...) que a posição 19.01 não compreende os produtos de padaria inteira ou parcialmente cozidos, que se classificam na posição 19.05. A coxinha recheada de carne de frango, objeto da consulta, é apresentada frita (fritar é uma forma de cozimento) para venda a retalho, razão pela qual também não se lhe aplica a referida posição 19.01.*

14. Resta-nos examinar a posição 19.05. A mesma compreende, dentre outras mercadorias, os produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau.

(...)

20. O produto objeto da presente consulta é uma coxinha recheada de carne de frango. Coxinha, em inglês, segundo o “Dicionário Michaelis - UOL”, corresponde a patty (pastry), iguaria do tipo das puff pastries (a light, flaky, inflated pastry that is formed by rolling and folding the dough in layers so that it expands when baked, conforme “The American Heritage Dictionary”, citado), isto é, produtos de pastelaria feitos com massa folhada. As coxinhas são vertidas para o francês como petit pâté ou tourtes (“Dicionário Escolar Francês-Português Português-Francês”, citado).

21. À vista do exposto, conclui-se que, no Capítulo 19, a posição mais adequada para a classificação das coxinhas recheadas com carne de frango é na posição 19.05.

22. Porém, a Nota 1, letra a), do Capítulo 19, dispõe que este Capítulo não compreende, com exclusão dos produtos recheados da posição 19.02, as preparações alimentícias contendo mais de 20%, em peso, de enchidos, carne, miudezas, sangue, peixe ou crustáceos, moluscos e outros invertebrados aquáticos ou de uma combinação destes produtos; segundo esta Nota, tais produtos devem classificar-se no Capítulo 16”.

76. Portanto, o produto não está abrangido pela redução à alíquota zero das contribuições para o PIS e Cofins.

Como visto, já existe Solução de Consulta específica para este produto, orientando o contribuinte a realizar sua classificação no código NCM 1602.32.00 ou na posição 19.05, conforme tenha mais ou menos de 20% (em peso) de carnes, respectivamente.

### **3.4 BOLINHO DE BACALHAU**

#### **O Termo de Verificação Fiscal apresenta os seguintes fundamentos:**

77. Em relação a este produto, o contribuinte também o classificou indevidamente como massa alimentícia, sob código 1902.20.00, sendo que, por todas as razões já expostas no item principal “II B)”, o produto e o processo de produção do bolinho de bacalhau, um petisco salgado, em nada se assemelha aos produtos e ao processo de produção das massas alimentícias já descrito, ainda mais, embora não se desconheça o caráter exemplificativo dos produtos referidos no texto da posição 1902, quando cita: “Massas alimentícias (...) tais como espagete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone”. Portanto, não pode ser classificado na posição 19.02.

INGREDIENTES	% COMPOSIÇÃO
AGUA FILTRADA	56,7%
BATATA EM FLOCOS	24,5%
BACALHAU DESFIADO PIF PAF	12%
BACALHAU SAITHE	3,1%
OVO INTEGRAL PASTEURIZADO	1,8%
TEMPERO	0,8%
CEBOLINHA EM FOLHA	0,5%
SAL	0,3%
ESSENCIA DE BACALHAU	0,3%

**MODO DE PREPARO:**  
**MASSA ALIMENTÍCIA SEM FERMENTO:** Em uma masseira/batedeira coloque o bacalhau, o tempero, o sal, a batata em flocos, o ovo e a essência de bacalhau. Ligue a masseira em velocidade 1 e adicione aos poucos a água. Aumente para a velocidade 2 e bata a massa alimentícia até que fique homogênea.

**BOLINHO DE BACALHAU :** Na máquina de modelar salgados adicione a massa de bolinho de bacalhau no bojo de massa. Regule a máquina no peso desejado e comece a produção do produto. Em seguida segue para o túnel de congelamento e após o processo de congelamento o produto é embalado e encaminhado para a câmara de produto acabado.

Recorte da imagem da embalagem enviada p/ contribuinte:



78. Pela solução de consulta abaixo, como outras já referidas acima, relativa à classificação fiscal dos salgados vê-se que não cabe classificação do produto, que se diga, não seria sequer uma massa recheada, uma vez que a batata em flocos, o bacalhau, o ovo, o sal, o tempero e essência, são misturados e depois moldados no aspecto que se observa na imagem acima.

*Solução de Consulta nº 25 - SRRF10/Diana Data: 2 de março de 2011 ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*

*Código TIPI: 1602.50.00*

*Mercadoria: Croquete de carne, congelado, próprio para a alimentação humana, composto por farinha de trigo, manteiga, ovos, leite e carne bovina moída (23%, em peso), obtido pela mistura dos ingredientes, moldagem manual em formato cilíndrico, pré-cozimento, congelamento e acondicionamento em embalagem com capacidade de 1kg.*

*Dispositivos Legais: RGI-1 (Notas 1a) do Capítulo 19 e 2 do Capítulo 16 e texto da posição 1602) e 6 (texto da subposição 1602.50), da TIPI aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 2006.*

79. Aqui novamente se alerta para o fato de que o produto referido na solução de consulta acima foi classificado na posição 1602 por conter mais de 20% (em peso) de carnes. Mas, de qualquer forma, ainda que fosse o caso de ter 20% ou menos de carnes (bacalhau), isso não alteraria a situação para efeito de tributação do PIS e da Cofins, uma vez que, conforme se vê de trecho da Solução de Consulta nº 98.224 – Cosit, cuja ementa já se reproduziu, não seria classificada na posição 1902.

80. Portanto, o produto não está abrangido pela redução à alíquota zero das contribuições para o PIS e Cofins.

Como visto, já existe Solução de Consulta específica para este produto, orientando o contribuinte a realizar sua classificação no código NCM 1602.50.00.

### **3.5 TORTA**

#### **O Termo de Verificação Fiscal apresenta os seguintes fundamentos:**

81. Em relação a este produto, o contribuinte também o classificou indevidamente parte de suas vendas, como massa alimentícia, sob código 1902.20.00, sendo que, por todas as razões já expostas no item principal “II B)”, o produto e o processo de produção da torta em nada se assemelha aos produtos e ao processo de produção das massas alimentícias já descrito, ainda mais, embora não se desconheça o caráter exemplificativo dos produtos referidos no texto da posição 1902, quando cita: “Massas alimentícias (...) tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone”. Portanto, não pode ser classificado na posição 19.02.

82. Parte das vendas, embora o contribuinte tenha classificado sob o código 1905.9090 (produto não abrangido pela redução a zero das alíquotas de PIS e Cofins), do mesmo modo deixou de tributá-la pelas duas contribuições.

*Recorte das imagens do produto obtidas no endereço: <http://www.comprepifpaf.com.br/produto/torta-de-frango-com-requeijao/000000000003002712>*



83. A seguir, demonstra-se os ingredientes e modo de preparo informados pelo contribuinte:

INGREDIENTES	% COMPOSIÇÃO
FARINHA DE TRIGO	32%
ÁGUA	18,7%
BANHA	15,5%
FRANGO	12,4%
REQUEIJÃO	9,3%
MILHO VERDE	3%
CEBOLA	2%
OVOS	2%
AZEITONA	1,5%
CREME DE LEITE	1,5%
LEITE EM PÓ	0,8%
SAL	0,6%
MARGARINA	0,6%
CALDO DE GALINHA	0,15%
TEMPERO	0,05%
CORANTE	0,02%
MOLHO DE PIMENTA	0,02%
PIMENTA DO REINO	0,01%

MODO DE PREPARO:
<b>MASSA ALIMENTÍCIA SEM FERMENTO:</b> Coloque em uma masseira / batedeira a banha, o leite em pó e o sal e bata na velocidade 1 , adicionando a água até que a mistura fique homogênea. Acrescente a farinha de trigo aos poucos e continue batendo na velocidade 1 até que todos os ingredientes estejam misturados. Aumente a masseira para velocidade 2 e bata a massa até dar o ponto desejado.
<b>RECHEIO:</b> Em uma panela aquecida derreta a margarina e refogue os temperos, o corante e a cebola picada. Acrescente a farinha de trigo e o leite em pó, misture e logo após adicione a água formando um creme. Acrescente o frango cozido e picado, o creme de leite, o milho verde e a azeitona, mexa até que o recheio solte da panela.
<b>TORTA:</b> Com a ajuda de um rolo abra a massa no tamanho desejado. Coloque a massa aberta na forma de torta, adicione o recheio (que já deve está pesado) e o requeijão. Coloque por cima outro pedaço de massa já aberto e faça o acabamento com o dourado. Leve para assar no forno à 170 °C por cerca de 30 minutos. Em seguida segue para o túnel de congelamento e após o processo de congelamento o produto é embalado e encaminhado para a câmara de produto acabado.

84. Da leitura da NESH, nas notas do Capítulo 20, verifica-se definição expressa da classificação desse tipo de produto, remetendo-o para a posição 1905 ou para 1602, a depender do volume de produtos cárneos, quando afirma que estão “excluídos deste Capítulo: a) As preparações alimentícias 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 desses produtos (Capítulo 16)”; e os “b) Os produtos de pastelaria (por exemplo, as tortas de fruta) que estão incluídos na posição 19.05”. Por óbvio, as tortas de frutas não têm possibilidade de serem remetidas para o capítulo 16. E aqui é de se dizer que o que levou o contribuinte a pretender classificá-la na posição 1902 não foi o seu recheio ou cobertura, mas sim pretendeu fazê-lo apenas em função de que o recheio é revestido por uma massa à base de farinha de trigo. Como vimos, as massas das tortas são semelhantes, seja de fruta, seja de carnes.

85. Pela Solução de Consulta abaixo, a Receita Federal já se manifestou formalmente pela classificação fiscal da empada, produto semelhante ao produto vendido pelo contribuinte. Aqui novamente se alerta para o fato de que o produto referido na solução de consulta foi classificado na posição 1602 por conter mais de 20% (em peso) de carnes. Mas, de qualquer forma, ainda que fosse o caso de ter 20% ou menos de carnes (frango), isso não alteraria a situação para efeito de tributação do PIS e da Cofins, uma vez que, conforme se vê de trecho da Solução de Consulta nº 98.224 – Cosit, cuja ementa já se reproduziu no presente termo, não seria classificada na posição 1902.

*Solução de Consulta nº 28 - SRRF10/Diana Data: 16 de março de 2011 ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*

*Código TIPI: 1602.32.00*

*Mercadoria: Empada de frango, de massa folhada, congelada, própria para a alimentação humana após ser assada, composta por farinha de trigo, manteiga, ovos, leite e recheio de carne de frango (23%, em peso), sem fermento, obtida pela*

*mistura dos ingredientes, moldagem manual em formato de pequena torta, pré-cozimento, congelamento e acondicionamento em embalagem com capacidade de 1kg.*

*Dispositivos Legais: RGI-1 (Notas 1a) do Capítulo 19 e 2 do Capítulo 16 e texto da posição 1602) e 6 (texto da subposição 1602.32), da TIPI aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 2006.*

Como visto, já existe Solução de Consulta específica para este produto, orientando o contribuinte a realizar sua classificação no código NCM 1602.32.00.

Assim, pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido do recorrente.

*Assinado Digitalmente*

**Lázaro Antônio Souza Soares**