



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.726773/2018-53
ACÓRDÃO	3201-012.649 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RIO BRANCO ALIMENTOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

SISTEMA HARMONIZADO. CARNES E MIUDEZAS COMESTÍVEIS. CARNES TEMPERADAS E CONGELADAS.

As carnes e miudezas temperadas e congeladas classificam-se no capítulo 16 do Sistema Harmonizado de Codificação e Classificação de Mercadorias (SH), em conformidade com nota explicativa do capítulo 2 desse mesmo SH.

SISTEMA HARMONIZADO. BACALHAU SALGADO EM PEDAÇOS.

O bacalhau salgado em pedaços classifica-se na posição 03.05 do Sistema Harmonizado de Codificação e Classificação de Mercadorias (SH), que abarca “peixes secos, salgados ou em salmoura”, encontrando-se previstas na subposição 03.05.4910 as espécies de bacalhau que a pessoa jurídica comercializa (Bacalhau-do-Atlântico, Bacalhau-da-Groelândia e Bacalhau-do-Pacífico).

SISTEMA HARMONIZADO. BOLINHO DE BACALHAU. ESCONDIDINHO DE CARNE MOÍDA, DE BACALHAU E DE CARNE SECA. MANDIOKITA TRADICIONAL.

O bolinho de bacalhau e os escondidinhos, contendo carnes e peixe correspondentes a mais de 20% do peso das mercadorias, classificam-se no capítulo 16 (refeições prontas), em conformidade com as Considerações Gerais desse capítulo. A mandiokita classifica-se na posição 20.04.90.00 (misturas de produtos hortícolas).

LAUDOS E PARECERES TÉCNICOS. UTILIZAÇÃO SUBSIDIÁRIA.

Os laudos e pareceres técnicos têm função subsidiária, cabendo à Administração tributária federal a classificação fiscal de mercadorias.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Acréscimos na avaliação fática por parte do julgador administrativo de primeiro grau, que apenas reforçam o fundamento do auto de infração, não configuram mudança de critério jurídico.

MULTA DE OFÍCIO. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL. INAPLICABILIDADE.

Inexistindo dúvida quanto à classificação fiscal das mercadorias, afasta-se o pretendido cancelamento da multa de ofício com base na aplicação da interpretação mais favorável em caso de dúvida em relação à natureza ou às circunstâncias materiais do fato.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em negar provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para manter o trabalho fiscal em relação ao bacalhau salgado em pedaços e, (ii) por voto de qualidade, para manter o trabalho fiscal em relação às carnes temperadas e aos bolinhos de bacalhau, escondidinho de carne moída e mandiokita, vencidos os conselheiros Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Fabiana Francisco de Miranda, que davam provimento ao recurso quanto a esses itens.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) em que se julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte acima identificado para se contrapor aos autos de infração das contribuições PIS/Cofins, decorrentes da utilização indevida da alíquota zero na saída de alguns produtos, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal e em seu anexo.

Do Termo de Verificação Fiscal (TVF), extraem-se as seguintes constatações:

A **Rio Branco Alimentos S/A**, CNPJ nº 05.017.780/0001-04, é, segundo seu Estatuto Social, uma sociedade por ações que **tem por objeto entre muitos outros a criação, abate, processamento, industrialização, produção e exportação de aves, pequenos animais, carnes em geral, seus produtos, subprodutos e derivados.**

(...)

4- DA ALÍQUOTA ZERO APLICADA INCORRETAMENTE

4.1- DAS CARNES TEMPERADAS

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 carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves**, segue reprodução:

(...)

Verificou-se nos documentos fiscais informados nas EFD Contribuições de 2015 que o contribuinte comercializou Carnes Temperadas classificando-as na NCM 02, conforme relação a seguir:

(...)

O capítulo 2, utilizado pela Rio Branco, que compreende as “Carnes e miudezas, comestíveis”, não se apresenta adequado para classificação de carnes temperadas e congeladas. Sobre o alcance do Capítulo 2, as NESH, esclarecem:

(...)

Pelo exposto, constata-se que **a classificação correta de carnes temperadas deve ser feita não no capítulo 2 utilizado pelo contribuinte e sim no capítulo 16**, cujo conteúdo está fora do alcance da alíquota zero.

(...)

4.2- DO BACALHAU EM PEDAÇOS SALGADO

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 peixes**, segue reprodução:

(...)

Verificou-se nos documentos fiscais informados nas EFD Contribuições de 2015 que o contribuinte comercializou Bacalhau em Pedacos Salgado no código NCM 03.03.63.00.

(...)

A classificação adotada pela empresa não é a correta, pois a posição 03.03 adotada por ela compreende Peixes congelados, exceto os filés de peixes e outra carne de peixes da posição 03.04; entretanto deve-se atentar para o fato

de que o bacalhau comercializado é salgado e desta forma, sua correta classificação deve ser na posição 03.05 que abarca Peixes secos, salgados ou em salmoura; peixes defumados, mesmo cozidos antes ou durante a defumação; farinhas, pós e pellets, de peixe, próprios para alimentação humana e na sub-posição 0305.4910 estão descritas exatamente as espécies de bacalhau que a Rio Branco em sua resposta diz ter comercializado: Bacalhau-do-atlântico (*Gadus mohrua*), bacalhau-da-groelândia (*Gadus ogac*) e bacalhau-do-pacífico (*Gadus macrocephalus*).

Pelo exposto, constata-se que o contribuinte classificou incorretamente os itens deste tópico, que deveriam conforme explicado ter sido classificados na posição 03.05 e consequentemente fora do alcance da alíquota zero.

4.3- DOS DEMAIS ITENS

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, segue reprodução:

(...)

Verificou-se nos documentos fiscais informados nas EFD Contribuições de 2015 que o contribuinte comercializou alguns produtos, que classificou erradamente na NCM iniciada com 19.02, utilizando indevidamente a alíquota zero, conforme relação a seguir:

(...)

De fato, as massas alimentícias da posição 1902 são massas geralmente à base de farinha de trigo, com outros ingredientes, excetuado o fermento. Podem apresentar-se recheadas ou não recheadas. Nestes aspectos, sua descrição corresponde à massa alimentícia empregada para a fabricação do bolinho de bacalhau e do escondidinho.

Todavia, conforme exemplificado no próprio texto da posição 1902, nesta se incluem massas alimentícias tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone. Soma-se a esses casos, segundo as NESH, o talharim, espécie de espaguete em forma de fita mais ou menos larga. As Notas Explicativas aduzem que essas massas se apresentam na forma de tubos, fitas, filamentos, conchas, pérolas, grânulos, estrelas, cotovelos e letras. De um modo geral, as massas alimentícias da posição referida são servidas após seu cozimento em água; algumas, como a lasanha e o canelone, são servidas após assarem no forno. Outras podem ser servidas como sopas. Da exemplificação acima chega-se à conclusão que as massas alimentícias da referida posição geralmente são servidas às refeições principais (almoço e janta), juntamente com outros alimentos, como cereais cozidos (arroz, por exemplo), legumes, carnes, etc.

O bolinho de bacalhau, no entanto, é uma iguaria ou petisco delicado, geralmente servido em coquetéis ou entre as refeições principais.

Assim, **o bolinho de bacalhau não é uma massa alimentícia do tipo das classificadas na posição 1902**, e nesta, em decorrência, não se classifica.

(...)

O capítulo 16 inclui também as denominadas “refeições prontas” como é o caso do escondidinho, pois nas Considerações Gerais do capítulo 16 da NESH está escrito que:

(...)

Desta forma, **o escondidinho também não é uma massa alimentícia do tipo das classificadas na posição 1902**, e nesta, em decorrência, não se classifica.

Quanto à Mandiokita, a Solução de Consulta nº 25 – SRRF06/Diana, de 17 de setembro de 2012, cuja ementa está a seguir transcrita, já analisou produto semelhante ao do contribuinte em questão e decidiu que **a classificação correta é a 2004.90.00**.

(...)

No teor da Solução de Consulta mencionada o capítulo 19 nem sequer é mencionado, a análise compara os capítulos 7 (Produtos hortícolas, plantas, raízes e tubérculos, comestíveis) e o 20 (Preparações de produtos hortícolas, de frutas ou de outras partes de plantas) e devido ao processo de fabricação, que é semelhante ao da Mandiokita da Rio Branco, conclui que a mercadoria se deve enquadrar neste último.

Portanto, **a mandiokita também não é uma massa alimentícia do tipo das classificadas na posição 1902**, e nesta, em decorrência, não se classifica. (g.n.)

Na Impugnação, o contribuinte requereu a anulação do lançamento de ofício ou, subsidiariamente, o cancelamento da multa aplicada, nos termos do art. 112 do CTN, aduzindo o seguinte:

a) “a Impugnante classificou as mercadorias corretamente segundo as regras de interpretação da TIPI, aplicando o critério da classificação mais específica sobre a genérica e a verificação da posição e itens que apontariam as características essenciais do produto, sendo inequívoco que essas mercadorias efetivamente estão sujeitas à alíquota zero do PIS e da COFINS, por expressa previsão legal”;

b) “a ressalva das “carnes temperadas” como “carnes preparadas de outro modo” mencionada nas NESH para excluir estes produtos do capítulo 2 e incluí-los no capítulo 16 deve ser compreendida dentro de um contexto fático e lógico em que se verifique a linguagem textual que permeia essas categorias envolvidas, bem como os próprios itens indicados no referido capítulo 16”;

c) “os itens enumerados no Capítulo 16 envolvem a preparação de alimentos comestíveis, ou seja, a industrialização de produtos mais elaborados e que, em regra, contenham mais elementos na sua composição”;

d) “não é crível qualificar produtos como “ave congelada temperada” e “cortes e peças de carne suína” (lombo, alcatra, paleta, filet mignon) e de “frango” (coxa e peito, por exemplo) congelados e temperados como preparação alimentar ou “preparação comestível alimentar” simplesmente porque há algum tempero adicionado à peça de carne”;

e) “a normatização técnica, por décadas, reconhece que o tratamento de produtos cárneos e pescados salgados podem incluir a adição de temperos e condimentos”, em conformidade com “o Decreto nº 30.691, de 29 de março de 1952, que aprovou o Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal”;

f) “o laudo técnico juntado aos presentes autos comprova de forma cabal que a salmoura a que se sujeitam as carnes comercializadas pela Impugnante não faz com que os referidos produtos deixem de ser considerados in natura, razão pela qual devem ser classificados nos códigos NCM utilizados pela Impugnante, não tendo a Fiscalização trazido qualquer prova que justifique a reclassificação das mercadorias em código diverso”;

g) “a Impugnante junta à presente defesa cópia dos registros desses produtos no MAPA - Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (DOC. 07), que também deixam evidente que, na realidade, o tempero da carne comercializada pela Impugnante nada mais é do que a salmoura que é preparada diluindo os ingredientes em água”;

h) “as próprias NESH, em verbete específico, reconhecem que o Capítulo 16 não abrange os produtos cárneos submetidos a um processo ou técnica de elaboração de natureza previstas nos Capítulos 2, entre os quais se encontra a carne resfriada, a congelada, a salgada ou em salmoura”;

i) “a indicação de posição relativa ao produto cárneo congelado, prevista no capítulo 02, é mais específica para designar a carne congelada temperada que a posição “preparação comestível de carne” (capítulo 16). Isso sem considerar que diversas posições relacionadas no capítulo 2 estão vinculadas a produtos cárneos salgados e elaborados em salmoura, fato que indica que este Capítulo (e não o 16) identifica muito mais claramente e com uma descrição mais precisa e completa a mercadoria considerada”;

j) “a Fiscalização sequer se deu ao trabalho de comprovar, por meio de perícia técnica ou outros meios de prova, que os pedaços de carne comercializados pela Impugnante seriam preparação alimentar ou “preparação comestível alimentar”, classificadas no capítulo 16 da NCM e não no capítulo 02, que trata especificamente de “Carnes e miudezas, comestíveis”;

k) “[o] fato do (...) Bacalhau estar salgado não descaracteriza a sua classificação como “peixe congelado”, razão pela qual a Impugnante, seguindo o critério da especialidade, classificou o Bacalhau na posição 03.03”;

l) os “produtos (bolinho de bacalhau, mandiokita, escondidinho de carne, escondidinho de frango e escondidinho de bacalhau) são preparados justamente à base de farinhas, amido e féculas (massa alimentícia) e são recheados (em percentual inferior a 20%) com

carne ou outras substâncias (ou não, no caso da mandiokita, que é preparada à base de féculas)”; assim, “o bolinho de bacalhau, a mandiokita e o escondidinho efetivamente devem ser enquadrados massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo”;

m) “as observações das NESH ao capítulo 19, evidenciam que o capítulo abrange os produtos obtidos a partir de farinhas, amido e féculas, tais como os produtos comercializados pela Impugnante”;

n) “os Pareceres de Classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Alfândegas (OMA), atualizado e incorporado à legislação tributária brasileira pela Instrução Normativa RFB nº 1.859, de 24.12.2018, (DOU de 27.12.2018), indicam que produtos similares (camarões recheados, risotos, refeição de arroz indiano) aos produzidos pela Impugnante devem ser classificados no Capítulo 19”;

o) “deve ser reconhecida a correta classificação fiscal realizada pela Impugnante no código NCM 19022000 (bolinho de bacalhau e dos escondidinhos) e no código NCM 19023000 (mandiokita), os quais sujeitam-se à alíquota zero do PIS e da COFINS, nos termos do art. 1º, XVIII, da Lei nº 10.925/2004”;

p) “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”;

q) “caso se entenda não estarem devidamente comprovadas todas as alegações da Impugnante, deve ser determinada a baixa dos autos em diligência, inclusive para eventual intimação da Impugnante para apresentar documentos ou informações, caso se entenda necessário”.

O acórdão da DRJ em que se manteve o crédito tributário foi ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Ano-calendário: 2015

NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL. REGRAS GERAIS. NOTAS EXPLICATIVAS.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Codificação e Classificação de Mercadorias - NESH estabelecem o alcance e o conteúdo da Nomenclatura abrangida pelo SH, pelo que devem ser obrigatoriamente observadas para que se realize a correta classificação de mercadoria.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. REGRAS GERAIS. NOTAS EXPLICATIVAS. ORDEM DE APLICAÇÃO.

A primeira das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado - RGI-SH prevê que se determina a classificação de produtos na NCM de acordo com os

textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, e, quando for o caso, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.

CARNE TEMPERADA. CLASSIFICAÇÃO.

Carne temperada, exceto se apenas com sal, deve ser classificada no Capítulo 16.

BACALHAU SALGADO. CONGELADO.

O fato de estar congelado não descaracteriza a condição de peixe salgado classificado na posição 0305.

MULTA DE OFÍCIO.

Ocorrida a infração, correta a aplicação da multa de ofício de 75%, prevista na legislação tributária, não se impondo o disposto no inciso II do art. 112 do CTN, por não haver dúvidas, no caso, sobre a aplicação da lei tributária no tocante à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado do acórdão de primeira instância em 04/06/2019, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 03/07/2019 e reiterou seus pedidos, repisando os argumentos de defesa.

Em 16 de dezembro de 2012, o contribuinte peticionou nos autos solicitando a juntada “dos laudos técnicos anexos, elaborados pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), os quais demonstram a correta classificação fiscal dos produtos da Recorrente no capítulo 2 da NCM, haja vista que sua carne temperada é submetida a processo equivalente ao de salmoura”.

Em 29 de setembro de 2022, por meio da Resolução nº 3201-003.375, esta turma ordinária converteu o julgamento do Recurso Voluntário em diligência, para que “a Unidade Preparadora [providenciasse] o seguinte: (i) elaborar relatório de análise dos documentos e informações apresentados pelo Recorrente, inclusive do laudo técnico elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), em sua íntegra, devendo tomar as providências que julgar necessárias para o efetivo cumprimento da diligência, (ii) intimar o Recorrente para apresentar documentos e informações que comprovem o exato estado do produto comercializado denominado “Bacalhau Congelado em Pedacos”, confrontando-o com a definição de “filé” previstas na NESH”.

Realizada a diligência, a autoridade fiscal registrou seus resultados em relatório, do qual se extraem as seguintes conclusões:

(...)

Como se pode perceber a nota considera que **a adição de sal e pimenta ao produto já caracteriza que ele está temperado**. No caso em questão diversos

outros produtos aqui já citados foram adicionados às mercadorias da Rio Branco, assim, conclui-se, que para fins da classificação na TIPI, a nota constante do capítulo 2 diz que **os produtos objetos deste relatório devem ser classificados no capítulo 16 (por terem sal, pimenta e outros)**, exatamente como foi feito no Termo de Verificação Fiscal.

(...)

Pelo exposto se verifica que **o bacalhau em questão, segundo a resposta da própria empresa, não se enquadra no conceito de filé e segundo o processo de fabricação/embalagem/armazenamento/transporte, constante do DOC - 8, ele também não se encontra congelado, pois é mantido a uma temperatura entre zero e cinco graus, estando assim resfriado e não congelado. Estas duas considerações (não ser filé e não estar congelado) inviabilizam a classificação do produto em questão na posição 03.03 adotada pela empresa, ou mesmo na 03.04, sendo correta portanto a classificação fiscal 03.05**, que foi a utilizada na autuação e constante do Termo de Verificação Fiscal.

Sobre a classificação dos produtos indicados no item 4.3 do Termo de Verificação Fiscal (demais itens), a discussão é centrada na **possibilidade ou não destas mercadorias (bolinho de bacalhau, escondidinho de carne moída/bacalhau/carne seca/frango e mandiokita) serem classificadas como massas**.

(...)

Além do mais, **os produtos em questão não podem ser considerados e nem mesmo se assemelham aos constantes do próprio texto da posição 19.02 pretendida pelo contribuinte (espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli, canelone e talharim)**. Finalmente se deve dizer que diversas soluções de consulta entendem da mesma forma que a considerada no Termo de Verificação Fiscal estando, inclusive, nele citadas. Desta forma, não se pode considerar correta a atitude adotada pelo contribuinte de classificar estes produtos no capítulo 19. (g.n.)

Cientificado dos resultados da diligência, o Recorrente se manifestou, reafirmando seus argumentos de defesa, com ênfase nos resultados dos laudos técnicos por ele apresentados.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Hércio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de autos de infração das contribuições PIS/Cofins, decorrentes da utilização indevida da alíquota zero na saída de alguns produtos, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal e em seu anexo.

A empresa tem por objeto social, dentre outros, criação, abate, processamento, industrialização, produção e exportação de aves, pequenos animais, carnes em geral, seus produtos, subprodutos e derivados.

O Recorrente se contrapõe ao afastamento, por parte da fiscalização, da aplicação da alíquota zero em relação aos produtos (i) carnes suínas e aves temperadas, (ii) bacalhau congelado em pedaços e (iii) bolinhos de bacalhau, mandiokita e escondidinho de carne seca.

Pleiteia, ainda, a aplicação do art. 112 do CTN, em razão da existência de dúvida objetiva e razoável a respeito da classificação fiscal, com o consequente cancelamento das penalidades.

I. Carnes temperadas.

A fiscalização afastou a classificação fiscal adotada pelo Recorrente em relação a carnes temperadas e congeladas, informando que o capítulo 2 utilizado pela Rio Branco compreende apenas as “Carnes e miudezas, comestíveis”, sendo destacado o alcance das NESHs do Capítulo 2, *verbis*:

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.
- 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 o congelamento completo.
- 4) Salgadas ou em salmoura, ou ainda secas ou defumadas.

As carnes e miudezas levemente polvilhadas com açúcar ou salpicadas com água açucarada incluem-se também neste 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

pasta ou de farinha de pão (panados), as trufadas ou **temperadas (por exemplo, com sal e pimenta)**, incluindo a pasta de fígado (**posição 16.02**).”

Assim, concluiu a fiscalização que a classificação correta de carnes temperadas não devia ser feita no capítulo 2 utilizado pelo contribuinte, mas, sim, no capítulo 16, cujo conteúdo está fora do alcance da alíquota zero.

A Delegacia de Julgamento (DRJ), por seu turno, destacou que “as Instruções Normativas do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento citadas na peça de defesa tratam de Regulamento Técnico sobre a identidade e requisitos de qualidade aplicados aos produtos cárneos temperados, **não tendo relação com a classificação fiscal dos referidos produtos.**” (g.n.)

Quanto ao Parecer Técnico referenciado pelo então Impugnante, destacou a DRJ que, nos termos do art. 30 do Decreto nº 70.235/1972, “[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”, vindo o § 1º desse artigo a estipular que “[não] se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos”.

Concluiu, então, a DRJ que “as carnes da recorrente não são submetidas apenas a solução de sal em água (salmoura), pois são adicionados outros ingredientes como páprica, alho, proteína hidrolisada, extrato de levedura, cebola, óleos essenciais e outros temperos além de conservadores”, razão pela qual elas deviam ser classificadas nos termos definidos pela fiscalização.

O Recorrente funda a sua defesa no argumento de que “qualquer classificação em categorias ou grupos levará em consideração as propriedades semelhantes das espécies a serem classificadas”, sendo que, “[se] a identidade nem sempre se faz presente, os pontos comuns e semelhantes irão prevalecer”, conferindo-se “maior peso aos elementos comuns entre as espécies (ao menos aos essenciais), sendo que eventuais diferenças entre elas não as impedem de participar de um mesmo grupo.”

Aduz, então, o Recorrente que “as “carnes temperadas” indicadas nas considerações gerais das NESH utilizadas expressamente pelo Fisco para reclassificar os produtos e cobrar o PIS e COFINS não compreendem os produtos produzidos [por ele] e que foram analisados pelo Fisco”, pois tais produtos “não podem ser classificados nos itens descritos no capítulo 16, pois estão inseridos no capítulo 2”, sujeitos, portanto, à alíquota zero das contribuições.

Argumenta, ainda, que “os itens enumerados no Capítulo 16 envolvem a preparação de alimentos comestíveis, ou seja, a industrialização de produtos mais elaborados e que, em regra, contenham mais elementos na sua composição”

Destacam-se os seguintes excertos do Recurso Voluntário:

Desse modo, ainda que indicativo, **não é crível qualificar produtos como “ave congelada temperada” e “cortes e peças de carne suína” (lombo, alcatra, paleta,**

filet mignon) e de “frango” (coxa e peito, por exemplo) congelados e temperados como preparação alimentar ou “preparação comestível alimentar” simplesmente porque há algum tempero adicionado à peça de carne. Temperar uma peça de carne é algo muito mais simples do que elaborar a preparação deste tipo de alimento. **Os produtos apenas temperados se amoldam melhor à categoria daqueles produtos alcançados pelo Capítulo 2 diante das evidentes semelhanças, entre as quais a elaboração do produto em salmoura.**

(...)

Primeiramente, a **Instrução Normativa nº 89**, de 17 de dezembro de 2003 (DOC. 03 da Impugnação), editada pelo **Secretário de Defesa Agropecuária do MAPA**, e que vigorou até 2018 (posteriormente revogada pela IN 17/2018 – DOC. 04 da Impugnação) e que trata do Regulamento Técnico de Identidade e qualidade de Aves Temperadas, elucida que **são contempladas como temperadas as peças de carne em que há a colocação de sal ou outros condimentos, bem como preparadas em salmoura:**

(...)

Estudo acadêmico sobre a qualidade sensorial das carcaças de frango temperadas com injeção de salmoura entre 10% e 20% elaborado por Cristiane Moreira Alves e Maria Angélica Marques Pedro 3 junto à União das Faculdades dos Grandes Lagos – UNILAGO - esclarece que **a salmoura contempla não apenas o sal, mas também especiarias ou outros condimentos**. Alguns trechos deste estudo merecem destaque:

(...)

Por fim, cumpre dizer que **a normatização técnica, por décadas, reconhece que o tratamento de produtos cárneos e pescados salgados podem incluir a adição de temperos e condimentos**. Nesse sentido, o Decreto nº 30.691, de 29 de março de 1952, que aprovou o Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal:

(...)

O laudo pericial acostado à Impugnação ao Auto de Infração (DOC. 06) comprova a argumentação ora desenvolvida. O referido laudo técnico foi elaborado pela Engenheira Química, Dra. Maria Lúcia Perez Gomes da Silva, inscrita no CREA 0601858315 que é, inclusive, Perita da Receita Federal (Alfândega São Paulo, Santos e Aeroporto de Guarulhos), e membro titular do IBAPE/SP – Instituto Brasileiro de Avaliações e Perícias Engenharia.

(...)

Ou seja, o laudo técnico juntado aos presentes autos comprova de forma cabal que **a salmoura a que se sujeitam as carnes comercializadas pela Recorrente não faz com que os referidos produtos deixem de ser considerados in natura, razão pela qual devem ser classificados nos códigos NCM utilizados pela Recorrente,**

não tendo a Fiscalização trazido qualquer prova que justifique a reclassificação das mercadorias em código diverso.

(...)

Cumpra lembrar que **as próprias NESH, em verbete específico, reconhecem que o Capítulo 16 não abrange os produtos cárneos submetidos a um processo ou técnica de elaboração de natureza previstas nos Capítulos 2, entre os quais se encontra a carne resfriada, a congelada, a salgada ou em salmoura.**

(...)

Não há dúvida que o termo “temperadas” existente no trecho das NESH que foi transcrito no r. acórdão recorrido deve ser compreendido no contexto do capítulo 16 do SH: ou seja, alcançará produtos em que há a real alteração de sua natureza, com a possibilidade de criação de um novo produto a partir da matéria-prima usada, em razão de misturas e preparação diferenciada dos produtos, tal qual ocorre em patês, o que é algo bem diferente da simples colocação de tempero (para fins de conservação e intensificação de sabor) em um pedaço de carne congelada.

Nesse ponto, é importante esclarecer que o fato desses produtos serem trabalhados sob baixa temperatura protege sua fração proteica de possíveis efeitos desnaturantes, o que corrobora o fato de que a adição de salmoura não macula a condição in natura dessas carnes.

(...)

Ora, não há dúvida que **a indicação de posição relativa ao produto cárneo congelado, prevista no capítulo 02, é mais específica para designar a carne congelada temperada que a posição “preparação comestível de carne” (capítulo 16).** Isso sem considerar que diversas posições relacionadas no capítulo 2 estão vinculadas a produtos cárneos salgados e elaborados em salmoura, fato que indica que este Capítulo (e não o 16) identifica muito mais claramente e com uma descrição mais precisa e completa a mercadoria considerada.

(...)

E, em relação ao laudo pericial, é evidente que, apesar de não ser o que determina a classificação fiscal das mercadorias, é essencial para esclarecer características físico-químicas dos produtos, justamente de forma a possibilitar a sua correta classificação. Até mesmo porque o Fiscal autuante, por óbvio, não dispõe do conhecimento técnico-científico que dispõe o profissional especialista, como no presente caso, em que foi contratada Engenheira Química, que é, inclusive, Perita da Receita Federal (Alfândega São Paulo, Santos e Aeroporto de Guarulhos), e membro titular do IBAPE/SP – Instituto Brasileiro de Avaliações e Perícias Engenharia.” (g.n.)

Inobstante os contundentes argumentos de defesa do Recorrente, há que se considerar, na presente análise, que cabe às Notas do Sistema Harmonizado de Designação e de

Codificação de Mercadorias (NESH) e as da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) delimitar o alcance das subposições, posições, capítulos ou seções, havendo definição expressa nas Notas do Capítulo 2, conforme acima abordado, de que as carnes e miudezas serão incluídas no Capítulo 16 quando se encontrarem temperadas, ainda que apenas com sal e pimenta.

Do relatório fiscal contendo os resultados da diligência determinada por esta turma, extraem-se os seguintes trechos:

A discussão da classificação dos produtos constantes no item 4.1 do Termo de Verificação Fiscal (Carnes Temperadas) é centrada sobre o fato dos produtos estarem ou não temperados. O contribuinte alega que eles não estariam temperados, apenas em salmoura.

Juntamente com sua impugnação apresentada à DRJ **a empresa apresentou o DOC. 6 – Laudo Técnico Carnes, no qual constam fotos das embalagens de seus produtos onde se pode ler carnes temperadas**. Neste mesmo documento, nos itens 1 e 2, estão descritas as composições dos vários produtos objetos da autuação. Nestas descrições pode se verificar que **além do sal foram adicionados às carnes outros ingredientes, como páprica, alho, proteína hidrolisada, extrato de levedura, cebola, óleos essenciais e outros temperos além de conservantes**. A empresa não nega que seus produtos tenham estes temperos, o ponto de vista do contribuinte e que estes condimentos podem constar da salmoura, sem que isto caracterize que a carne esteja de fato temperada. Segundo o contribuinte os outros documentos apresentados por ele miram esta mesma direção.

Tal argumento já foi enfrentado pela DRJ que o considerou improcedente, mantendo em seu acórdão o crédito lançado.

Agora **em seu recurso voluntário a empresa apresenta dois laudos técnicos elaborados pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT)** constantes do processo. **O primeiro se refere a carnes temperadas de suíno e o segundo a frango inteiro temperado e cortes de frango temperados**. Os laudos descrevem pormenorizadamente o processo produtivo dos produtos da Rio Branco Alimentos e ao final respondem a perguntas elaboradas pela empresa. Entre estas perguntas está a de número 7, que pede para que o laudo esclareça se o emprego de tempero na solução acrescida às mercadorias caracteriza a submissão desses produtos a procedimento equivalente ao da salmoura. **A resposta constante dos laudos é que a solução usada pela Rio Branco pode ser considerada equivalente à salmoura, pois o sal refinado é o principal componente da solução**.

Como se constata **o argumento da empresa se repete e não se pode perder de vista que embora pareceres, relatórios e laudos possam orientar e esclarecer, a classificação de um determinado produto deve ser feita de acordo com o que está determinado na TIPI e nas NESH**.

(...)

Como se pode perceber **a nota considera que a adição de sal e pimenta ao produto já caracteriza que ele está temperado**. No caso em questão diversos outros produtos aqui já citados foram adicionados às mercadorias da Rio Branco, assim, conclui-se, que para fins da classificação na TIPI, a nota constante do capítulo 2 diz que os produtos objetos deste relatório devem ser classificados no capítulo 16 (por terem sal, pimenta e outros), exatamente como foi feito no Termo de Verificação Fiscal. (destaques nossos)

Destaque-se que o Recorrente já teve processo julgado neste CARF nesse mesmo sentido, conforme se verifica da seguinte ementa:

Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

(...)

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. (Acórdão nº 3302-014.860, j. 28/11/2024)

Trata-se de regra singular e direta que não demanda maiores esforços interpretativos, razão pela qual mantém-se o procedimento fiscal quanto a este item.

II. Bacalhau salgado em pedaços.

A fiscalização afastou a classificação fiscal adotada pelo Recorrente em relação à mercadoria “bacalhau salgado em pedaços”, informando que a posição 03.03 por ele adotada

compreende “peixes congelados, exceto os filés de peixes e outra carne de peixes da posição 03.04”, enquanto que o bacalhau em questão é comercializado na forma salgada, razão pela qual sua correta classificação devia ser na posição 03.05 que abarca “peixes secos, salgados ou em salmoura; peixes defumados, mesmo cozidos antes ou durante a defumação”, encontrando-se descritas na subposição 0305.4910 as espécies de bacalhau que a Rio Branco em sua resposta diz ter comercializado: Bacalhau-do-Atlântico (*Gadus mohrua*), Bacalhau-da-Groelândia (*Gadus ogac*) e Bacalhau-do-Pacífico (*Gadus macrocephalus*).

A DRJ assim concluiu sobre essa questão:

Continuando a análise das posições do **Capítulo 3 do Sistema Harmonizado – SH, posição 0305**, temos o seguinte:

03.05 Peixes secos, salgados ou em salmoura; peixes defumados, mesmo cozidos antes ou durante a defumação; farinhas, pós e pellets, de peixe, próprios para alimentação humana.

Nas Nesh da referida posição podem ser encontrados os seguintes esclarecimentos:

Esta posição compreende os peixes (inteiros, descabeçados, em postas, em filés (filetes*) ou picados (moídos)) e as miudezas comestíveis de peixes, apresentados nos seguintes estados:

- 1) **Secos.**
- 2) **Salgados** ou em salmoura.
- 3) Defumados.

O sal utilizado na preparação do peixe, salgado ou em salmoura, pode ser adicionado de nitrito de sódio ou de nitrato de sódio. Na preparação do peixe salgado podem também empregar-se pequenas quantidades de açúcar, sem que, por isso, se altere a sua classificação.

Excluem-se da presente posição:

- a) Os subprodutos não comestíveis de peixes (do tipo utilizado em aplicações industriais, por exemplo) e os desperdícios de peixes (posição 05.11).
- b) **Os peixes cozidos** (ressalvadas as disposições acima relativas aos peixes defumados (fumados) bem como os que tenham sido submetidos a qualquer outra preparação (tal como a conservação em óleo, vinagre ou vinha-d'alho) e o caviar e seus sucedâneos (posição 16.04).
- c) As sopas de peixes (posição 21.04).
- d) As farinhas, pós e pellets, de peixes, impróprios para alimentação humana (posição 23.01).

Ressalte-se que as **Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Codificação e Classificação de Mercadorias - NESH** estabelecem o alcance e o conteúdo da **Nomenclatura abrangida pelo SH**, pelo que devem ser obrigatoriamente observadas para que se realize a correta classificação de mercadoria.

Do exposto, tem-se que a **posição 0305** que compreende os peixes salgados não exclui os peixes congelados, o fato de estar congelado não descaracteriza a condição de peixe salgado classificado na posição 0305.

Por outro lado, as notas explicativas das posições 0302 (peixes frescos ou refrigerados) e 0303 (peixes congelados) admitem que os produtos ali classificados sejam apresentados com gelo, polvilhados com sal ou borrifados com água salgada para lhes assegurar a conservação durante o transporte, portanto, descabida a classificação de peixe salgado, mesmo que congelado, na posição 0303.

Ressalte-se, por oportuno, que os produtos aqui tratados são importados.

Em consulta aos sistemas de Comércio Exterior da RFB verifica-se que a recorrente utiliza as posições NCM 0303 quando importa bacalhau congelado dessalgado e 0305 quando se refere a bacalhau salgado, demonstrando contradição entre o comportamento na importação e na venda no mercado interno dos mesmos produtos, conduta que fere o princípio “venire contra factum proprium”. (g.n.)

O Recorrente argumenta “que é justamente a posição 03.03 (...) que compreende “peixes congelados, exceto os filés de peixes e outra carne de peixes da posição 03.04”, sendo o produto por ele comercializado “um peixe congelado, mais especificamente as espécies de bacalhau descritas no NCM 03.03.63.00.”

Aduz, ainda, que “[o] fato de o referido Bacalhau estar salgado não descaracteriza a sua classificação como “peixe congelado”, razão pela qual, segundo o critério da especialidade, deve ser classificado na posição 03.03., conforme registro no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (Mapa), pois tal posição admite que “os produtos ali classificados sejam apresentados com gelo, polvilhados com sal ou borrifados com água salgada para lhes assegurar a conservação durante o transporte”.

Destacam-se os seguintes excertos do Recurso Voluntário:

Diante disso, e tendo em vista que **o fato de estar congelado configura a característica principal do pescado comercializado pela Recorrente**, é evidente que a **sua correta classificação é na posição 03.03**, tal como realizado pela Recorrente.

Por fim, cumpre esclarecer que **é incabível nesse momento a alegação trazida pela DRJ no acórdão recorrido no sentido de que “em consulta aos sistemas de Comércio Exterior da RFB verifica-se que a recorrente utiliza as posições NCM 0303 quando importa bacalhau congelado dessalgado e 0305 quando refere-se a**

bacalhau salgado, demonstrando contradição entre o comportamento na importação e na venda no mercado interno dos mesmos produtos”.

Primeiramente, porque **não foi, em momento algum, trazido ou levantado pelo Fiscal, durante o procedimento de fiscalização, qualquer comprovação de que a Recorrente tenha, de fato, se utilizado dessa classificação quando da importação dos referidos produtos, não podendo ser suscitada essa alegação pela DRJ**, nesse momento, ainda mais **sem qualquer comprovação ou embasamento fático**. No máximo, caberia à DRJ baixar os autos em diligência, para que fosse verificada essa informação, oportunizando à Recorrente, inclusive, o seu direito ao contraditório.

Além disso, **ainda que a Recorrente tenha se utilizado da classificação 0305 na importação de bacalhau salgado, esse fato pode ter ocorrido em razão de algum equívoco cometido pela Recorrente**, não sendo suficiente à dedução de que essa classificação seria a correta e que haveria contradição entre o seu comportamento na importação e na venda no mercado interno dos mesmos produtos.

Por essas razões, **deve ser reconhecida a correta classificação fiscal no código NCM 03.03.63.00 do bacalhau em pedaços salgado comercializado pela Recorrente, o qual sujeita-se à alíquota zero do PIS e da COFINS**, nos termos do art. 1º, XX, “b” da Lei nº 10.925/2004. Via de consequência, deve ser reformado o r. acórdão recorrido e cancelada a presente autuação fiscal, uma vez demonstrado que não houve insuficiência do recolhimento das referidas contribuições. (g.n.)

Conforme apontado pela fiscalização, a posição 03.03 adotada pelo Recorrente compreende “peixes congelados, exceto os filés de peixes e outra carne de peixes da posição 03.04”, enquanto que o bacalhau aqui sob análise deve ser classificado na posição 03.05, que abarca “peixes secos, salgados ou em salmoura”, encontrando-se descritas na subposição 0305.4910 as espécies de bacalhau que a Rio Branco em sua resposta diz ter comercializado: Bacalhau-do-Atlântico (*Gadus mohrua*), Bacalhau-da-Groelândia (*Gadus ogac*) e Bacalhau-do-Pacífico (*Gadus macrocephalus*).”

Sobre essa questão, assim se manifestou a fiscalização em relatório fiscal de diligência:

Passemos agora a discorrer sobre a classificação dos produtos constantes no item 4.2 do Termo de Verificação Fiscal (**Bacalhau em pedaços salgado**), que corresponde também ao segundo quesito solicitado pelo CARF.

Para tal **a empresa foi intimada**, mediante o Termo de Intimação 01, **a apresentar documentos e informações que comprovassem o exato estado e a exata apresentação do produto comercializado pela empresa, cuja descrição é “Bacalhau em pedaços salgado 5kg 10 kg” e “Bacalhau em pedaços salgado 5kg CX 10kg”**, cuja classificação no código NCM 03036300 foi considerada errada

pela fiscalização. Foi enfatizado que a empresa deveria prestar o máximo de informações acerca do produto indicado, bem como apresentar a documentação que comprovassem cada uma das informações prestadas.

Em sua resposta a Rio Branco Alimentos diz:

“Conforme se extraí da decisão que determinou a baixa do processo em diligência, a dúvida dos Conselheiros reside em **verificar se o bacalhau comercializado pela Recorrente se apresenta em formato de "file" ou não**, porquanto este seria um dos principais fatores que distinguem sua classificação fiscal:

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH e os respectivos códigos de classificação fiscal contemplam os diversos tipos de bacalhau e, **o fato do bacalhau estar no formato de "filé" ou não, é um dos principais fatores que distinguem sua classificação fiscal**, conforme pode ser observado nos textos das posições e sub-posições, transcritos a seguir:

"03.03 - Peixes congelados, exceto os filés (filetes*) de peixes e outra carne de peixes da posição 03.04 (+). (...)

03.04 - Filés (Filetes*) de peixes e outra carne de peixes (mesmo picada), frescos, refrigerados ou congelados. (...)

03.05 - Peixes secos, salgados ou em salmoura; peixes defumados (fumados), mesmo cozidos antes ou durante a defumação; farinhas, pós e pellets, de peixe, próprios para alimentação humana (+)." (...)"

Prossegue o contribuinte dizendo que:

"O conceito de "filé", como explica a NESH no capítulo 03.04, implica na ausência da espinha do bacalhau, informação que não está presente nos autos e que é essencial para a classificação do bacalhau.

Desta forma, a Recorrente esclarece que **o "Bacalhau em pedaços salgado 5kg/10 kg" e o "Bacalhau em pedações salgado 5kg CX 10kg", objeto da intimação, é comercializado em lascas inteiras e grandes (pedaços), conforme demonstram os padrões fotográficos do produto (Doc_02):**

Logo, **não se enquadra no conceito de "filé"** a atrair a classificação na posição NCM 03.04. (destaquei)

Desta forma, o Bacalhau (espécies Gadus Morhua, Gadus Macrocephalus ou Gadus Ogac) comercializado em baixas temperaturas e em lascas, encontra-se corretamente classificado no NCM indicado pela Recorrente - NCM 03036300:"

Continua a empresa afirmando que:

“Além disso, ainda que se entenda que a correta classificação fosse a prevista no NCM 03.04, tal fato não afastaria a desoneração prevista no art.1º , XX, alínea 'b', da Lei nº 10.925/2004, a qual prevê a alíquota zero para os peixes classificados nas posições NCM 03.02, 03.03 e 03.04:

(...)

Pelo exposto se verifica que o bacalhau em questão, segundo a resposta da própria empresa, não se enquadra no conceito de filé e segundo o processo de fabricação/embalagem/armazenamento/transporte, constante do DOC - 8, ele também não se encontra congelado, pois é mantido a uma temperatura entre zero e cinco graus, estando assim resfriado e não congelado. Estas duas considerações (não ser filé e não estar congelado) inviabilizam a classificação do produto em questão na posição 03.03 adotada pela empresa, ou mesmo na 03.04, sendo correta portanto a classificação fiscal 03.05, que foi a utilizada na autuação e constante do Termo de Verificação Fiscal. (g.n.)

Aqui também se constata que se trata de regra singular e direta que não demanda maiores esforços interpretativos, razão pela qual mantém-se mais uma vez o procedimento fiscal quanto a este item.

III. Demais itens.

O Recorrente se vale da alíquota zero das contribuições PIS/Cofins prevista no inciso XVIII do art. 1º da Lei nº 10.925/2004, com as alterações da Lei 12.839 de 2013, relativamente a massas alimentícias classificadas na posição 19.02 da TIPI, pretendo aplicá-la a produtos de sua fabricação identificados como bolinho de bacalhau, escondidinho de carne moída, de bacalhau e de carne seca e mandiokita tradicional.

A fiscalização afastou a classificação fiscal adotada pelo Recorrente aduzindo o seguinte:

De fato, as massas alimentícias da posição 1902 são massas geralmente à base de farinha de trigo, com outros ingredientes, excetuado o fermento. Podem apresentar se recheadas ou não recheadas. Nestes aspectos, sua descrição corresponde à massa alimentícia empregada para a fabricação do bolinho de bacalhau e do escondidinho.

Todavia, conforme exemplificado no próprio texto da posição 1902, nesta se incluem massas alimentícias tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone. Soma-se a esses casos, segundo as NESH, o talharim, espécie de espaguete em forma de fita mais ou menos larga. As Notas Explicativas aduzem que essas massas se apresentam na forma de tubos, fitas, filamentos, conchas, pérolas, grânulos, estrelas, cotovelos e letras. De um modo geral, as massas alimentícias da posição referida são servidas após seu cozimento em água; algumas, como a lasanha e o canelone, são servidas após assarem no forno. Outras podem ser servidas como sopas. Da exemplificação

acima chega-se à conclusão que **as massas alimentícias da referida posição geralmente são servidas às refeições principais (almoço e janta), juntamente com outros alimentos, como cereais cozidos (arroz, por exemplo), legumes, carnes etc.**

O **bolinho de bacalhau**, no entanto, é uma iguaria ou petisco delicado, geralmente servido em coquetéis ou entre as refeições principais.

Assim, **o bolinho de bacalhau não é uma massa alimentícia do tipo das classificadas na posição 1902**, e nesta, em decorrência, não se classifica.

(...)

O capítulo 16 inclui também as denominadas “refeições prontas” como é o caso do escondidinho, pois nas Considerações Gerais do capítulo 16 da NESH está escrito que:

O presente capítulo abrange igualmente as **preparações comestíveis compostas** (incluídas as denominadas “refeições prontas”) contendo **enchidos, carnes, miudezas, sangue, peixe ou crustáceos, moluscos ou de outros invertebrados aquáticos associados a produtos hortícolas e massas molhos, etc; desde que que contenham, mais de 20%, em peso, de enchidos, carnes, miudezas, sangue, peixe ou crustáceos, moluscos ou de outros invertebrados aquáticos, ou de uma combinação destes produtos**. Se essas preparações contiverem dois ou mais dos produtos acima mencionados (carne e peixe por exemplo), classificam-se na posição do Capítulo 16 correspondente ao componente predominante em peso. Em qualquer dos casos, o peso a considerar será o peso da carne, do peixe, etc. tal como se encontra na preparação e não o peso de tais produtos antes da confecção da preparação. (Convém no entanto notas que os produtos recheados da posição 19.02, os olhos, as preparações para molho, os condimentos e temperos dos descritos na posição 21.03, bem como as preparações para sopas e caldos, as sopas e caldos preparados e as preparações alimentícias compostas homogeneizadas do tipo das descritas na posição 21.04, classificam-se sempre nestas posições).

Desta forma, **o escondidinho também não é uma massa alimentícia do tipo das classificadas na posição 1902**, e nesta, em decorrência, não se classifica.

Quanto à **Mandiokita**, a Solução de Consulta nº 25 – SRRF06/Diana, de 17 de setembro de 2012, cuja ementa está a seguir transcrita, já analisou produto semelhante ao do contribuinte em questão e decidiu que **a classificação correta é a 2004.90.00**.

No teor da Solução de Consulta mencionada o capítulo 19 nem sequer é mencionado, a análise compara os capítulos 7 (Produtos hortícolas, plantas, raízes e tubérculos, comestíveis) e o 20 (Preparações de produtos hortícolas, de frutas ou de outras partes de plantas) e devido ao processo de fabricação, que é

semelhante ao da Mandiokita da Rio Branco, conclui que a mercadoria se deve enquadrar neste último.

Portanto, **a mandiokita também não é uma massa alimentícia do tipo das classificadas na posição 1902**, e nesta, em decorrência, não se classifica. (destaques nossos)

A DRJ filiou-se ao procedimento fiscal.

O Recorrente argumenta que os referidos produtos “são preparados justamente à base de farinhas, amido e féculas (massa alimentícia) e são recheados (em percentual inferior a 20%) com carne ou outras substâncias (ou não, no caso da mandiokita, que é preparada à base de féculas)”, e prossegue:

O Capítulo 19 corresponde às “preparações à base de cereais, farinhas, amidos, féculas ou leite; produtos de pastelaria”. E o código NCM 19.02 compreende as “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”.

É evidente, portanto, que **o bolinho de bacalhau, a mandiokita e o escondidinho efetivamente devem ser enquadrados massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo.**

A Recorrente demonstrou que **a Fiscalização se equivocou ao aduzir que dentre as massas alimentícias previstas na posição 19.02 apenas se incluíam espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravióli, canelone e o talharim.** Isso porque, essas massas foram citadas no texto da posição 1902, ou pelas observações da NESH apenas **a título exemplificativo**, o que não significa que seriam apenas essas as massas alimentícias enquadradas nesse código NCM.

(...)

Ocorre que **essa conclusão da Fiscalização de que somente se incluíam na posição 19.02 as massas alimentícias servidas às refeições principais (almoço e jantar), juntamente com outros alimentos, é completamente absurda e infundada**, refletindo, na realidade, uma interpretação completamente restritiva da norma de regência, o que não pode ser admitido.

A Recorrente demonstrou em sua defesa inicial que nem a descrição do texto do capítulo e, tampouco, as observações da NESH trazem esse tipo de restrição.

(...)

Inclui, também, os produtos de pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo que na sua composição não entrem farinha, amido, fécula nem outros produtos provenientes dos cereais.

Veja-se, ainda, **as observações das NESH especificamente em relação à posição 19.02, na qual se enquadram perfeitamente os produtos em questão (bolinho de bacalhau, mandiokita e escondidinho):**

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; laminação 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 27 corresponde o nome do produto acabado (por exemplo, macarrão, talharim, espagete, aletria).

(...)

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

Ou seja, **em nenhum momento a descrição do código NCM e as observações da NESH fazem qualquer referência no sentido de que as massas alimentícias seriam apenas aquelas servidas em refeição principal juntamente com outros alimentos, o que demonstra que essa interpretação da Fiscalização é flagrantemente restritiva, absurda e sem qualquer embasamento normativo.**

Além disso, a Recorrente citou, em sua defesa, os **Pareceres de Classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Alfândegas (OMA)**, atualizado e incorporado à legislação tributária brasileira pela Instrução Normativa RFB nº 1.859, de 24.12.2018, (DOU de 27.12.2018), que **indicam que produtos similares (camarões recheados, risotos, refeição de arroz indiano) aos produzidos pela Recorrente devem ser classificados no Capítulo 19**. Os referidos pareceres de classificação são de cumprimento obrigatório por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e dos demais intervenientes no comércio internacional.

A DRJ/BHE, contudo, houve por bem manter a classificação realizada pela Fiscal em relação ao Bolinho de Bacalhau e Escondidinho, no Capítulo 16, utilizando-se, para tanto, de fundamento completamente diverso daqueles utilizados pelo Fiscal quando da lavratura dos autos de infração, os quais foram devidamente detalhados e rebatidos acima.

Com efeito, conforme se verifica pelos trechos abaixo do r. acórdão recorrido, a DRJ/BHE entendeu que os referidos produtos deveriam ser classificados no capítulo 16, não por não poderem ser equiparados às massas alimentícias (como entendeu o Fiscal autuante), mas por, supostamente, conterem mais de 20%, em peso, de recheio:

(...)

Ocorre que, ao proceder dessa forma, é evidente que a DRJ incorreu em flagrante alteração de critério jurídico do lançamento fiscal, o que não pode ser admitido por esse d. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

(...) o laudo pericial acostado pela Recorrente à sua Impugnação ao Auto de Infração (DOC. 09), elaborado por Engenheira Química competente, efetivamente comprova que **esses produtos devem ser classificados na posição 19.02**, posto tratar-se efetivamente de massas alimentícias, reconhecendo expressamente 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 tratam de massas alimentícias, cozidas e recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo**.

(...)

Por fim, em relação à Mandiokita, o r. acórdão recorrido entendeu pela manutenção da classificação realizada pelo Fiscal, no capítulo 20, com base nos mesmos fundamentos verificados no Termo de Verificação Fiscal. Para rebater esse ponto, portanto, a Recorrente reitera os argumentos da sua Impugnação ao Auto de Infração, destacados novamente, acima, neste tópico no presente recurso. (g.n.)

Quanto à alegação do Recorrente de ocorrência de mudança de critério jurídico por parte da DRJ, há que refutá-la de pronto, pois que o julgador *a quo* apenas acrescentou mais uma condição, no caso, a porcentagem do recheio, para concluir no mesmo sentido da fiscalização, não acarretando tal acréscimo alteração no fundamento adotado na origem. Além disso, nas soluções de consulta referenciadas no Termo de Verificação Fiscal, há expressa menção à porcentagem dos recheios para fins definição da classificação fiscal.

Quanto aos laudos e pareceres técnicos utilizados como fundamento da defesa do Recorrente, remete-se ao item I deste voto, onde tal questão restou devidamente abordada.

Eis os resultados da diligência sobre este item:

Sobre a classificação dos produtos indicados no item 4.3 do Termo de Verificação Fiscal (demais itens), a discussão é centrada na possibilidade ou não destas mercadorias (bolinho de bacalhau, escondidinho de carne moída/bacalhau/carne seca/frango e mandiokita) serem classificadas como massas.

O documento trazido à lide pela empresa que sustenta sua alegação é o denominado DOC – 09 – **Laudo Técnico** – Massas, apresentado na ocasião da impugnação do lançamento. Tal documento, cuja elaboração foi solicitada pelo contribuinte, **diz que os produtos em questão têm recheio no percentual total, em peso, inferior a 20% e com nesta alegação pretende a empresa classificar estes produtos no capítulo 19.**

(...)

Realmente **não se pode crer que 50% do peso de um bolinho de bacalhau seja somente água**, neste caso o que está sendo vendido seria mais água do que realmente bolinho de bacalhau. **Como disse a DRJ a água é utilizado no preparo, isto se pode constatar por exemplo analisando a receita do escondidinho de bacalhau constante do próprio site da empresa <https://pifpaf.com.br/tipo-receita/escondidinho-de-bacalhau/> (figura copiada a seguir), a água não está entre os ingredientes que o contribuinte relaciona em seu site, apenas é utilizada no preparo.**

(...)

Continuando com **outro exemplo retirado do site do contribuinte <https://pifpaf.com.br/tipo-produto/mandiokita-tradicional/> (figura copiada a seguir)**, desta vez **ao analisar os componentes da mandiokita, verifica-se que a água, segunda a própria empresa não está entre os ingredientes do produto final deste produto.** Desta forma **conclui-se que o DOC – 09 Laudo Técnico Massas encomendado pelo contribuinte não pode servir para suportar o argumento que o recheio das mercadorias em questão é inferior a 20%, pois nele não está especificado que os componentes ali relacionados se referem ao produto final.**

(...)

Além do mais, os produtos em questão não podem ser considerados e nem mesmo se assemelham aos constantes do próprio texto da posição 19.02 pretendida pelo contribuinte (espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli, canelone e talharim).

Finalmente se deve dizer que **diversas soluções de consulta entendem da mesma forma que a considerada no Termo de Verificação Fiscal estando, inclusive, nele citadas**. Desta forma, não se pode considerar correta a atitude adotada pelo contribuinte de classificar estes produtos no capítulo 19. (g.n.)

Destaque-se que o Recorrente já teve processo julgado neste CARF nesse mesmo sentido (o mesmo referenciado no item I deste voto), conforme se verifica da seguinte ementa:

Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

(...)

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 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. 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 ravióles 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, ravióles), 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. (Acórdão nº 3302-014.860, j. 28/11/2024)

Nesse sentido, aqui, também, mantém-se o trabalho fiscal.

IV. Cancelamento das multas.

O Recorrente alega que, ainda que a multa tenha se baseado em legislação vigente, o art. 112 do CTN¹ expressamente determina que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado quando houver dúvida em relação à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, hipótese essa que se amolda, segundo ele, ao presente caso, dado tratar-se de dúvida razoável em relação à classificação das mercadorias por ele comercializadas.

Contudo, conforme acima abordado, inexistente, como o Recorrente quer fazer crer, dúvida quanto à classificação fiscal das mercadorias, advindo as interpretações por ele defendidas de um alargamento dos termos utilizados no Sistema Harmonizado (SH), mas sem efetivo suporte nas normas aplicáveis, razão pela qual se afasta a pretendida aplicação do art. 112 do CTN.

V. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis

¹ Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.