



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

Processo nº 16024.000110/2010-13
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 3402-002.572 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de dezembro de 2014
Matéria IPI
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado HERSHEY DO BRASIL LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIA. CACAU. COMPOSIÇÃO DO PRODUTO FINAL. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

São classificados no capítulo 18 da TIPI todas as preparações alimentícias que contenham cacau, ainda que referido componente esteja presente em matéria-prima de um dos insumos empregados no fabrico do alimento, devendo ser cancelado o lançamento que lastreado na premissa que referido composto não estivesse presente no produto final.

IPI. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. IMPROCEDÊNCIA DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL DO PRODUTO. PERDA DE OBJETO.

Tendo a Autoridade Fiscal efetuado o lançamento dos valores decorrentes da diferença entre a classificação utilizada pelo contribuinte (com a correspondente apuração) e aquela pretendida, e, não se mantendo a modificação de alíquota, de se considerar corretos os recolhimentos efetuados, perdendo o objeto a segunda parte do lançamento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. SOLUÇÃO DE CONSULTA FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. VINCULAÇÃO BILATERAL. EFEITOS PROSPECTIVOS.

Tendo o contribuinte formulado e obtido Resposta de Consulta que classifica seus produtos na Posição NCM 18, por conterem cacau, deve referida classificação ser respeitada pela Administração, sendo que se acaso viesse a ser o caso do produto ser efetivamente reclassificado, esta modificação de critério jurídico somente admitiria efeitos prospectivos, pena de ofensa ao § 12 do art. 48, da Lei 9.430/96 e ao art. 146 do CTN.

Recurso de ofício Negado.
Crédito Tributário Exonerado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Fez sustentação oral dr Waleska Lemos Moraes OAB/SP 282406

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO (Presidente), MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, ALEXANDRE KERN, JOÃO CARLOS CASSULI JUNIOR, FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

Relatório

Trata-se de auto de infração relativo a IPI dos anos-calendários de 2006 e 2007, lavrado contra o contribuinte no valor de R\$ 2.755.243,58 (dois milhões, setecentos e cinquenta e cinco mil, duzentos e quarenta e três reais e cinquenta e oito centavos), incluídos o principal, multa proporcional e juros de mora, em virtude de alteração na classificação fiscal de produto fabricado pelo sujeito passivo.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal, foi apurado erro quanto a classificação dos produtos com a sigla “CNC”, que se refere à Cookies ‘N’ Creme. Verificou-se que a classificação das notas fiscais solicitadas (NCM 1806.32.20) divergia da classificação constante nos arquivos magnéticos fornecidos (NCM 1704.90.90), resultando na insuficiência de lançamento de IPI, em virtude do estabelecimento industrial ter promovido a saída de produtos tributados com valores de IPI apurados a menor.

Esclareceu ainda a Fiscalização que os produtos Barra CNC e Barra Hershey Cereais (classificados na posição NCM 1704.90.10) abrangem apenas o chocolate *branco puro*, e que os produtos comercializados pelo contribuinte possuíam “cookies”, ou “biscoitos de chocolate”, cujo percentual de cacau existente era significativo e descaracterizava o produto da posição adotada – produtos de confeitaria sem cacau, e que deveriam ser tributados na posição NCM 1704.90.90 – Produtos de confeitaria, sem cacau – **Outros**. E por fim, listou ainda o lançamento daquelas operações que, diferentemente do erro na classificação fiscal, houve erro apenas na alíquota de IPI a ser utilizada, relativas ao produto Barra CNC e Chocolate Branco com Coco.

IMPUGNAÇÃO

Cientificada do auto de infração em 28/07/2010, o sujeito passivo protocolou sua impugnação em 27/08/2010, apresentando os argumentos abaixo sintetizados:

- a) Afirma que a posição adotada pela impugnante (1806) tem bases sólidas por abranger os chocolates que contém cacau em qualquer proporção e por atender todas as regras de classificação vigentes no país.
- b) Alega que a troca das classificações alegadas no Termo de Verificação Fiscal ocorreu devido a um erro humano, e os mesmos foram reprocessados para correção dos dados.
- c) Ataca o entendimento da autoridade julgadora, citando o processo nº 13877.0000036/2006-20 (Solução de Consulta), onde foi submetida a análise o produto barra de cereal cookies’n creme, possuindo em sua composição biscoito sabor chocolate e chocolate branco.
- d) Se opõe quanto a possibilidade de classificação dos produtos na posição 1704, argumentando que qualquer posição de uma barra de chocolate que fuja da premissa chocolate branco puro não poderia ser ali inserida.
- e) Entende que a fiscalização valeu-se da analogia para cobrar imposto, hipótese proibida pelo sistema jurídico tributário pátrio.

- f) Discorre sobre o princípio da seletividade e a impossibilidade de segregação dos produtos questionados, destacando a uniformidade na aplicação da legislação referente aos chocolates claro e escuro.
- g) Procura demonstrar a classificação dos produtos segundo as RGI (Regras Gerais de Interpretação) do Sistema Harmonizado.
- h) Defende a impossibilidade de imposição de penalidade, por cumprir as normas complementares e regras existentes e por seguir o posicionamento dado pela própria SRF.

DO JULGAMENTO DE 1º INSTÂNCIA

Através do Acórdão nº **14-45.458**, restou o processo julgado em primeira instância, no qual a 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (DRJ/RPO) houve por bem em considerar procedente a impugnação do contribuinte nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

BARRA DE CEREAL COM CREME SABOR CHOCOLATE BRANCO E BISCOITO SABOR CHOCOLATE E COBERTURA SABOR CHOCOLATE BRANCO. PRODUTO OBJETO DE SOLUÇÃO DE CONSULTA. AÇÃO FISCAL E RECLASSIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A solução de consulta sobre classificação fiscal de produto exarada anteriormente aos períodos de apuração objeto da ação fiscal, e não objeto de divergência, vincula a autoridade fiscal quanto à classificação do produto, que não pode ser reclassificado por meio de auto de infração.

BARRAS DE “COOKIES” E CREME COM BISCOITO SABOR CHOCOLATE. COMPOSIÇÃO. CACAU. PROVA.

É idônea a demonstração, por meio da apresentação de laudos e relatórios técnicos, de que o produto contém cacau, ainda que apenas em um de seus componentes (biscoito sabor chocolate), ratificada pela existência de solução de consulta relativa a outro produto de características semelhantes nesse aspecto.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA INCORRETA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL INCORRETA LANÇADA EM NOTA FISCAL. EFEITOS.

Ficando demonstrado que a classificação fiscal indicada pelo contribuinte nas notas fiscais era incorreta e que a correta classificação fiscal é de produto tributado a alíquota específica, conforme efetuada pelo contribuinte, fica superada a acusação de aplicação de alíquota incorreta do imposto.

*ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007**BARRA DE “COOKIES” COM CREME SABOR CHOCOLATE BRANCO, MORANGO OU CARAMELO E BISCOITO SABOR CHOCOLATE.**Barra de cereal com creme sabor chocolate branco, morango ou caramelo e biscoito sabor chocolate, representando um produto de confeitaria contendo cacau, ainda que apenas no biscoito sabor chocolate, classifica-se na posição 1806.32.20.**BARRA DE CHOCOLATE BRANCO E COCO. REGRA GERAL DE INTERPRETAÇÃO N. 2-B.**Não havendo disposição em contrário em notas de seção, capítulo ou posição, as barras de chocolate branca misturadas classificam-se, pela aplicação da RGI n. 2-b, na mesma posição de barra de chocolate branco puro.**Impugnação Procedente**Crédito Tributário Exonerado*

A DRJ julgadora entendeu que quanto aos produtos reclassificados pela Autoridade Fiscal na posição 1704, relativos às “Barras CNC (Cookies ‘N Creme)”, por haver Solução de Consulta proferida especificamente à Impugnante, determinando a classificação fiscal do referido produto na posição NCM 1806, era improcedente a autuação, devendo-se acatar a alegação da impugnante quanto à manutenção do entendimento/classificação solucionado pela Consulta formulada. Ressaltou ainda que a posição pretendida no lançamento era relativa ao chocolates brancos recheados (na Posição NCM 1704.90.90 – Outros), mas que a Autoridade Lançadora desconsiderou, conforme os Laudos apresentados e a própria Solução de Consulta, que aqueles produtos continham massa de cacau e/ou cacau contido nos cookies, de forma que não se enquadravam na reclassificação pretendida.

No que tange aos demais itens objetos do lançamento, relativamente as Barras CNC e Barra Chocolate Branco com Coco, nos quais haveria divergência de alíquota, a DRJ houve por bem em verificar que, segundo a classificação correta do produto, apesar de ter sido registrado equivocadamente na Nota Fiscal, a tributação seria aquela de alíquota específica (R\$0,09 por KG de produto) e não o percentual de 5% como pretendido pelo Fiscal, de forma que, apesar do erro de informação nas Notas Fiscais, a tributação levada a efeito pelo contribuinte nos assentos de apuração do IPI estava correta, afastando-se a acusação efetuada.

Em relação às Barras de Chocolate Branco com Coco, a DRJ salientou que não havia classificação mais específica que aquela já adotada pelo Impugnante, e que, uma vez sendo o produto chocolate branco misturado, sua classificação se daria de acordo com a regra “2 b)” das Regras Gerais de Interpretação das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), que por sua vez determina que, em não havendo exceção à regra, a classificação a ser aplicada é aquela que se considera mais específica em relação ao produto, sendo chocolate

branco puro (1704.90.10) mais específico do que Produtos de Confeitaria Sem cacau (1704.90.90).

RECURSO DE OFÍCIO

Em vista da exoneração procedida exceder o limite de alçada estipulado pela Portaria Ministerial nº. 03/2008, houve recurso de ofício, no qual a DRJ/RPO submete sua decisão à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf.

DA DISTRIBUIÇÃO

Tendo o processo sido distribuído a esse relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico, em 04 (quatro) Volumes, numerado até a folha 732 (setecentos e trinta e dois), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção do CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Carlos Cassuli Jr., Relator.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, tendo exonerado crédito tributário em valor superior à alçada estabelecida pela Portaria Ministerial nº. 03/2008, pelo que dele se deve tomar conhecimento.

Conforme se infere do voto contido no Acórdão recorrido, a DRJ Julgadora houve por bem considerar procedente a impugnação do sujeito passivo, e, via de consequência, improcedente o lançamento, tendo em vista que as classificações fiscais utilizadas pelo contribuinte possuíam respaldo em Solução de Consulta à ele endereçada, bem como que as reclassificações efetuadas pela Autoridade Administrativa não consideravam a correta composição do produto, bem como sua completa descrição, contida nos laudos apresentados pelo então Impugnante.

Segundo o que se colhe do voto condutor do citado Acórdão, os Laudos apresentados pelo sujeito passivo confirmam informações acerca da composição do produto conter cacau, de forma que, tendo sido considerados na Solução de Consulta, e sendo nestes autos também considerados, afasta-se a pretensão da Autoridade Administrativa quanto à reclassificação pretendida, uma vez que a posição da NCM na qual pretende ver enquadrado o produto exclui a presença do referido composto (cacau) em sua composição.

Para que se esclareça, a Autoridade Fiscal reclassificou o produto na posição NCM 1704.90.90 – Produtos de Confeitaria, sem cacau – Outros, quando na verdade, todos os produtos analisados na Fiscalização referiam-se aos produtos da então Impugnante conhecidos e contabilizados como CNC – “Cookies ‘n Creme”, que por sua vez, possuem cacau em sua fórmula, sendo consequentemente enquadrados na posição NCM 1806.32.20.

Do trecho do voto abaixo transcrito, pode-se obter com clareza a lógica de raciocínio levada a efeito pela Autoridade Julgadora de Piso:

Em relação à primeira parte do mérito, que diz respeito à classificação fiscal dos produtos do tipo “Barra CNC”.

No tocante aos produtos da primeira parte da autuação (códigos 88068, 8806801, 88076, 8807601, 88213, 88237, 8823701, 88238, 8823801, 88263, 88313 e 8831301), sua composição foi fornecida pela Interessada à Fiscalização, à exceção dos produtos 0088068 e 08806801 (e-fl. 522).

Todos esses produtos contêm biscoito sabor chocolate, como admitido pela Fiscalização na e-fl. 522, exceto o de código 8831301 (e-fl. 169).

A única evidência de que conteriam cacau é o referido biscoito, uma vez que os demais componentes não contêm chocolate

(considerando que a manteiga de cacau não é considerada cacau, para efeito da classificação fiscal).

A semelhança com o produto objeto da Solução de Consulta é imediata e as alegações da Interessada são condizentes com os laudos apresentados e a fundamentação da solução de consulta.

Dessa forma, o critério adotado pela Fiscalização para considerar que tais produtos não teriam cacau não levou em consideração o cacau contido nos biscoitos de chocolate.

É improcedente, portanto, a autuação em relação aos produtos de código 88068, 8806801, 88076, 8807601, 88213, 88237, 8823701, 88238, 8823801, 88263 e 88313.

Em relação ao produto de código 8831301, as informações prestadas pela Impugnante durante a ação fiscal dão conta de que não têm biscoito de chocolate na sua composição, mas contém “massa de cacau”.

Os laudos apresentados na impugnação referiram-se aos produtos CNC, caramelo e morango, não abordando especificamente as barras de cereais.

Apesar disso e da divergência nas informações sobre a composição dos produtos de códigos 88313 e 8831301, poder-se-ia supor que se trata de produtos semelhantes, como ocorre com os outros produtos de códigos com o final “01”.

De toda forma, o produto contém “massa de cacau”, não se entendendo a razão de a Fiscalização ter considerado que os referidos produtos não conteriam cacau, para classificá-los na posição 1704.90.90.

Em relação aos produtos de códigos 88337 e 88372, segundo as informações de e-fls. 187 e 188, também contém biscoito sabor chocolate em sua composição.

Os produtos de código 8833701 e 8837201 não constaram especificamente das intimações da Fiscalização, mas se pode supor que a composição é semelhante a dos anteriores (caso contrário não faria sentido a autuação).

Portanto, a conclusão em relação aos produtos do tipo “Barra CNC” da segunda parte da autuação é a mesma a que se chegou em relação aos da primeira parte.

Como a Impugnante aplicou a tais produtos as alíquotas específicas (pauta), da mesma forma que nos produtos da primeira parte da autuação, as consequências foram as mesmas, devendo ser também cancelada a autuação nessa parte.

Restam os produtos de códigos 88420 e 884201, que são barras de chocolates brancos com coco.

A Impugnante defende sua classificação na posição 1704.90.10, como chocolate branco, enquanto que adotou, nas notas fiscais, a classificação 1704.90.90.

Esse produto teve sua composição descrita na e-fl. 189, contendo manteiga de cacau (requisito para que o produto possa ser considerado chocolate branco), amêndoas e coco ralado.

Ao contrário do considerado pela Fiscalização (muito embora estivesse referindo-se à classificação dos produtos da primeira parte da autuação), a Regra Geral de Interpretação n. 2-b estabelece que a referência a uma determinada matéria deve ser considerada relativa à matéria “quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias.”

O texto completo das notas explicativas da Nesh/2002 sobre a RGI 2-b diz o seguinte:

X) A Regra 2 b) diz respeito às matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e às obras constituídas por duas ou mais matérias. As posições às quais ela se refere são as que mencionam uma matéria determinada, por exemplo, a posição 05.03, crina, e as que se referem às obras de uma matéria determinada, por exemplo, a posição 45.03, artefatos de cortiça. Deve notar-se que esta Regra só se aplica quando não contrariar os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo (por exemplo, posição 15.03 - ... óleo de banha de porco ... sem mistura).

Os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1.

XI) O efeito desta Regra é ampliar o alcance das posições que mencionam uma matéria determinada, de modo a permitir a inclusão nessas posições dessa matéria misturada ou associada a outras matérias. Também tem o efeito de ampliar o alcance das posições que mencionam as obras de determinada matéria, de modo a permitir a inclusão dessas obras quando constituídas parcialmente por essa matéria.

XII) Contudo, esta Regra não amplia o alcance das posições a que se refere, a ponto de poder nelas incluir mercadorias que não satisfaçam, como exige a Regra 1, os dizeres dessas posições, como ocorre quando se adicionam outras matérias ou substâncias que retiram do artigo a característica de uma mercadoria incluída nessas posições.

XIII) Consequentemente, as matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e as obras constituídas por duas ou mais matérias, que sejam suscetíveis de se incluírem em duas ou mais posições, devem classificar-se conforme as disposições da Regra 3.

Como não existe exceção à regra prevista nas notas, ele se aplica. Ainda que houvesse dúvidas sobre a classificação, no âmbito da Regra 3, “chocolate branco misturado” classificar-se-ia como “chocolate branco”, pois a posição 1704.90.10 é mais específica em relação ao produto do que a 1704.90.90.

Assim, se não há, no âmbito da subposição 1704.90, posição específica para chocolate branco misturado, sua classificação deve ser, em princípio, a mesma do chocolate branco puro.

À vista do exposto, voto por considerar procedente a impugnação de lançamento.

José Antonio Francisco - Relator

Observa-se que a Instância de Piso observou bem a caracterização do produto, desconsiderando a acusação para aqueles itens que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil direcionou a classificação, citando que porém o contribuinte não mencionou a presença do cacau nos produtos quando das informações prestadas ainda à época das intimações, mas que era inegável que os Cookies contidos na linha de produtos “Cookies ‘N Creme” possuíam percentual de cacau, ou ainda continham a própria massa da cacau (diferenciado-a da manteiga de cacau) motivos pelos quais não se enquadravam na posição reclassificada, bem ainda, deveriam obedecer àquela posição dada pela Solução de Consulta.

Neste aspecto, concordo na integralidade com os fundamentos esposados no voto recorrido, pois que a bem da verdade entendo ainda que, independentemente de uma análise mais profunda acerca da composição do produto, mesmo que se verificasse uma outra classificação (tendo o contribuinte Solução de Consulta que lhe albergava a tributação), o novo entendimento encontraria respaldo jurídico apenas com efeitos prospectivos, nos termos do §12, do artigo 48 da lei 9.430/96, não retroagindo aquilo que a própria Receita Federal interpretou, sob pena de mudança de critério jurídico, ofendendo o artigo 146 do Código Tributário Nacional. Transcrevem-se os citados dispositivos por medida de essencialidade:

Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

[...]

§ 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dado ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial.

[...]

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

No tocante ainda à segunda parte da Autuação, cuja análise demanda não efetiva discussão de direito, mas sim de provas, conforme aduzido pelo contribuinte em sua impugnação, não fosse a divergência de registros entre as suas notas fiscais e sua escrita, não necessariamente seria evidenciada a suposta falta de recolhimento de IPI alegada pela Autoridade Fiscal. Entretanto, diante da constatação levada a cabo pela Instância *a quo* - acima transcrita -, estando correta a classificação efetivamente considerada pelo sujeito passivo para fins da tributação, qual seja, a tributação específica em valor de R\$0,09 por Kg do produto,

Processo nº 16024.000110/2010-13
Acórdão n.º **3402-002.572**

S3-C4T2
Fl. 739

torna-se inócua a acusação Fiscal, uma vez que os valores de fato recolhidos condizem com a classificação correta do produto, ainda que equivocada esta nos registros fiscais.

Assim, é de se manter a decisão adotada pela DRJ de Ribeirão Preto por seus próprios e jurídicos fundamentos, motivo pelo qual **voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício**, mantendo o cancelamento da exigência já deferida pela DRJ.

É como voto.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator