



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720832/2018-10
ACÓRDÃO	3101-003.949 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de novembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	SEARA ALIMENTOS LTDA

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/05/2015 a 31/12/2017

PÃO DE QUEIJO. NCM: 1901.20.00

O pão de queijo, cru ou congelado, se classifica no subitem 1901.20.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul, e a receita com sua venda está sujeita à incidência da Cofins.

CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. APROVEITAMENTO DE OFÍCIO.

Antes da lavratura do auto de infração, o auditor-fiscal deve aproveitar de ofício os créditos da não cumulatividade sempre que verificar a existência de saldo no período em que ficar evidenciada a infração à legislação.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/05/2015 a 31/12/2017

PÃO DE QUEIJO. NCM: 1901.20.00

O pão de queijo, cru ou congelado, se classifica no subitem 1901.20.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul, e a receita com sua venda está sujeita à incidência da Cofins.

CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. APROVEITAMENTO DE OFÍCIO.

Antes da lavratura do auto de infração, o auditor-fiscal deve aproveitar de ofício os créditos da não cumulatividade sempre que verificar a existência de saldo no período em que ficar evidenciada a infração à legislação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Gilson MacedoRosenburg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Francisca Elizabeth Barreto (substituto[a] integral), Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson MacedoRosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Em homenagem ao princípio da economia processual, adoto o relatório do acórdão recorrido com o fim de retratar os fatos desencadeados no caso concreto:

Trata-se de autos de infração lavrados contra a contribuinte em epígrafe, relativos à falta/insuficiência de recolhimento da Contribuição ao PIS/Pasep (fls. 2828/2836), no montante total de R\$ 4.007.082,50, e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (fls. 2838/2846), no montante total de R\$ 18.456.866,68, ambos referentes aos períodos de apuração maio/2015 a dezembro/2017.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 2848/2853, o auditor-fiscal fundamentou a lavratura do auto de infração no fato de a contribuinte, a partir de maio/2015, ter passado a classificar o produto massa congelada de pão de queijo no mercado interno como sendo não tributada pelo PIS/Pasep e pela Cofins, sendo que até o mês anterior esse mesmo produto era oferecido à tributação. Assim, diz o autuante, o âmago da questão está na classificação desse produto na Tabela de Incidência do Imposto de Produtos Industrializados, pois os produtos classificados na posição 1901 são tributados, enquanto aqueles classificados na posição 1902 são isentos de acordo com o inciso XVIII do art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004. Para justificar seu entendimento o auditor fiscal citou algumas soluções de consulta da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Cientificada dos autos de infração em 22/11/2018 (fl. 2857), a contribuinte, em 21/12/2018 (fl. 2864), apresentou impugnação (fls. 2866/2879), na qual, após dizer da tempestividade de sua defesa, alega que:

- o auditor-fiscal foi absolutamente genérico e simplista, em um único parágrafo tentou justificar as razões para os lançamentos tributários, colacionando a

ementa de seis soluções de consulta da RFB, tendo desprezado o parecer técnico apresentado pela fiscalizada, não refutando-o e não apresentado nenhuma contraprova. Assim, a acusação está pautada em meras ilações;

- as soluções de consulta citadas pelo auditor-fiscal não foram formuladas pela impugnante e, por isso, não apreciaram as características e a fórmula do pão de queijo cru e congelado industrializado e comercializado por esta, até porque existem questões técnicas que diferenciam um produto do outro;
- não tem acesso ao inteiro teor das seis soluções de consulta citadas pelo auditor-fiscal, o que a impede de conhecer os produtos analisados e as razões apresentadas em cada caso, inviabilizando a refutação dos argumentos lá consignados, em evidente cerceamento do direito de defesa, com afronta ao inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972;
- apresentou parecer técnico elaborado por peritos credenciados na RFB atestando a correta classificação fiscal na posição NCM nº 1902.19.00. O auditor-fiscal não provou que a classificação fiscal adotada estaria incorreta e não colacionou aos autos nenhum elemento que eventualmente pudesse dar guarida à classificação fiscal pretendida;
- é absolutamente improcedente a utilização de motivação genérica, abstrata e desprovida de provas. No Termo de Verificação Fiscal, o auditor-fiscal nem mesmo indicou, expressa e textualmente, a posição NCM que no seu entendimento deveria ser considerada para o produto, simplesmente transcrevendo a ementa das soluções de consulta, sem afirmar que o produto da contribuinte deveria ser enquadrado na posição NCM nº 1901.20.00. Mais do que isso, ele não expressou as razões (fáticas, jurídicas e legais) que conduziram ao enquadramento do produto nessa posição. A rigor a acusação fiscal não tem motivação. Esse procedimento deu origem a autos de infração pautados em mera presunção e escorado em ilações, a revelar a insubsistência das exigências fiscais também por afronta ao artigo 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional;
- o auditor-fiscal deveria colacionar aos autos prova de que o pão de queijo cru e congelado industrializado e comercializado pela impugnante não possuiria as características necessárias para o enquadramento na posição NCM nº 19.02, o que não ocorreu;
- o pão de queijo industrializado e comercializado pela contribuinte é um produto cru, congelado e pronto para assar, que contém polvilho azedo, fécula de mandioca e amido modificado, e o resultado do processo industrial é a formação de uma massa. O consumidor não precisa adicionar nenhum item a esse produto, ou seja, não se trata de uma mistura que precisa de adições de outros itens;
- as características do pão de queijo cru e congelado industrializado e comercializado pela impugnante preenchem exatamente a definição de massa

alimentícia constante da posição NCM nº 19.02 e da Resolução RDC nº 263/2005 da Anvisa;

- a pretensão do auditor-fiscal de atribuir a posição NCM nº 1901.20.00 ao pão de queijo industrializado e comercializado pela contribuinte é descabida. Primeiro, porque, como já dito, esse produto não é uma mistura. Segundo, porque esse produto não é tipicamente um produto de padaria. Produtos de padaria são os que ficam expostos no balcão, tais como os pães e as pizzas, e que podem sofrer fermentação. Ademais, as notas explicativas (NESH) da Posição NCM nº 19.01 esclarecem que “Os termos ‘amidos’ e ‘féculas’ compreendem os amidos e féculas não transformados e os pregelatinizados ou solubilizados, com exclusão dos produtos resultantes de uma decomposição mais profunda dos amidos ou féculas, tal como a dextrimaltose” (grifos do original). Como se vê, a NESH exclui da Posição NCM nº 19.01 os produtos resultantes de uma transformação dos amidos ou féculas, trazendo como exemplo (e não a única opção) a dextrimaltose. Como já demonstrado, o pão de queijo cru e congelado industrializado e comercializado pela Impugnante tem o polvilho azedo como ingrediente, que é um amido modificado por reação química com a fécula de mandioca, e essa modificação é irreversível. Independentemente de ocorrer (ou não) a dextrimaltose (citada apenas como exemplo na NESH, e não como único fenômeno químico possível), fato é que o produto da Impugnante é resultante de uma decomposição de amido e/ou fécula, resultante de reações químicas suficientes para torná-los irreversíveis, atraindo, portanto, a regra de exclusão da Posição NCM nº 19.01;

- na hipótese de prevalecer o entendimento do auditor-fiscal, deverá ser determinada a recomposição da apuração dos períodos autuados, computando-se os créditos da não cumulatividade. Como comprovado pelos recibos de entrega das EFDs anexados aos autos, em todos os períodos de apuração a contribuinte apurou créditos da não cumulatividade. Assim, não tem o menor cabimento ser instada a pagar valores a título de PIS/Pasep e de Cofins, acrescidos da multa de 75% e dos juros de mora, se nos períodos autuados foram apurados créditos da não cumulatividade, inclusive em montante suficientes para absorver todas as exigências fiscais;

- nos termos do art. 161 do CTN, c/c arts. 113 e 119 do mesmo diploma legal, a cobrança de juros de mora, em matéria tributável, somente pode ocorrer sobre os seguintes montantes: tributos (obrigação principal) ou a penalidade pecuniária consubstanciada ou convertida em obrigação principal. Admitir a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício quando exigida em conjunto com o tributo seria contraditório aos termos do art. 161 do CTN, que em sua parte final, além da cobrança de juros de mora sobre o crédito inadimplido, resguarda a “imposição das penalidades cabíveis”, o que demonstra que essa penalidade não se confunde com o crédito tributário. Logo, não tem fundamento legal a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício quando esta for exigida em conjunto com o tributo supostamente devido (e não isoladamente). Cita-se o Acórdão nº 9101-00.722 do Carf.

Por unanimidade de votos, a 14ª Turma da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto decidiu pela procedência da impugnação da empresa recorrente com a consequente desoneração do crédito tributário lançado, decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/2015 a 31/12/2017

PÃO DE QUEIJO. NCM: 1901.20.00

O pão de queijo, cru ou congelado, se classifica no subitem 1901.20.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul, e a receita com sua venda está sujeita à incidência da Cofins.

CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. APROVEITAMENTO DE OFÍCIO.

Antes da lavratura do auto de infração, o auditor-fiscal deve aproveitar de ofício os créditos da não cumulatividade sempre que verificar a existência de saldo no período em que ficar evidenciada a infração à legislação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2015 a 31/12/2017

PÃO DE QUEIJO. NCM: 1901.20.00

O pão de queijo, cru ou congelado, se classifica no subitem 1901.20.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul, e a receita com sua venda está sujeita à incidência do PIS/Pasep.

CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. APROVEITAMENTO DE OFÍCIO.

Antes do lançamento de ofício, o auditor-fiscal deve aproveitar de ofício os créditos da não cumulatividade sempre que verificar a existência de saldo no período em que ficar evidenciada a infração à legislação.

A decisão foi objeto de recurso de ofício (remessa necessária), a teor do art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pela Lei nº 9.532/1997, c/c a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Sem recurso de ofício pela recorrente e/ou contrarrazões pela recorrida.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

Depreende-se do relatório que toda a cobrança objeto do auto de infração (integralidade ou diferença de PIS-importação e Cofins-importação sobre a massa congelada de

pão de queijo código NCM 1901.20.00), foi extinta pela DRJ por ocasião do julgamento da impugnação da empresa, ora Recorrida.

Com isso, a empresa foi exonerada ao pagamento de R\$ 20.463.949,18, e a decisão da DRJ foi submetida a recurso de ofício.

Em vigor desde 01/02/2023, à Portaria nº 2 do Ministério da Economia de 18/01/2023, alterou o limite de alçada para interposição de Recurso de Ofício de R\$ 2,5 milhões para R\$ 15 milhões de reais, sendo considerado para fins de conhecimento o valor exonerado pela DRJ na data de apreciação do Recurso pelo CARF, segundo disposto Súmula CARF nº 103, infratranscrita:

Súmula CARF nº 103. Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Nesse sentido, voto pelo conhecimento do Recurso de Ofício.

Sem delongas, o principal ponto para o deslinde do litígio não circunda a classificação fiscal do produto massa congelada de pão de queijo industrializado pela recorrente, mas, sim, o aproveitamento de ofício efetuado pela DRJ.

Acertada a decisão que se alinha ao posicionamento firmado pela Receita Federal por meio da Solução de Consulta Interna Cosit 24/2007 e que sequer foi objeto de divergência pela recorrente. Até porque vê-se dos autos que a recorrente não só anuiu, como pleiteou que fosse operacionalizada a compensação de ofício.

Nesse sentido, de maneira a preservar a coerência das decisões proferidas pela Autoridade Administrativa, a exemplo da Solução de Consulta supracitada, e até por concordar com a decisão da DRJ, que adoto o mérito das razões de decidir para solução do caso, com amparo inciso II, §12 do art. 114 da Portaria MF nº 1.634/2023:

No mérito, a questão que se coloca é a classificação na Tipi/NCM do pão de queijo produzido pela contribuinte. A impugnante classifica esse produto na posição 19.02 da Tipi/NCM, justificando que seu procedimento estaria fundamentado no parecer técnico juntado às fls. 2803/2827.

A primeira observação a ser feita quanto a essa alegação é que o parecer é de 10/04/2017, sendo que a contribuinte alterou seu procedimento, deixando de recolher o PIS/Pasep e a Cofins sobre a receita decorrente da venda do pão de queijo a partir de maio/2015.

A seguir, cabe esclarecer que os peritos que assinam o parecer técnico juntado aos autos serem credenciados na RFB não implica que o entendimento por eles exposto vincule de alguma forma o auditor-fiscal.

Por fim, a leitura desse parecer técnico permite verificar que ele se fundamentou principalmente em resolução da Anvisa, na qual o tratamento de

massa alimentícia é feito de forma genérica. A referência à Tipi se deu apenas na conclusão de que, por todo o exposto no parecer, chegou-se à posição 19.02 e seus desdobramentos para classificar o pão de queijo produzido pela autuada.

Em nenhum momento o parecer técnico apresentado pela contribuinte se debruçou sobre a redação da posição 1902 da Tipi/NCM para justificar o enquadramento. Essa falha é crucial, porque a simples leitura dessa posição permite inferir que o pão de queijo não pode se enquadrar nela. Veja-se o texto dessa posição:

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

Sem dúvida o pão de queijo não é uma massa alimentícia tal como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone.

Nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado também encontramos descrição que não deixa dúvida da impropriedade de classificação do pão de queijo na posição 19.02:

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 raviolis congelados.

E isso basta para concluir que o parecer técnico apresentado pela contribuinte se equivocou na classificação do pão de queijo produzido e comercializado pela contribuinte.

Por sua vez, o auditor-fiscal considerou que o pão de queijo se classificaria no subitem 1901.20.00 – Misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos, da posição 19.05.

Contra esse entendimento, a impugnante alega que seu produto não seria uma mistura, uma vez que já é pronto para assar, não necessitando de nenhuma adição.

Essa alegação não tem implicação no caso em tela, porque o subitem 1901.20.00 faz menção a misturas e pastas, e não só a misturas, como parece crer a impugnante. Assim, ainda que o produto industrializado e comercializado pela contribuinte não seja uma mistura, ele é uma pasta e por isso se enquadra na descrição desse subitem.

A seguir a impugnante alega que o pão de queijo não seria um produto tipicamente de padaria, porque os produtos de padaria seriam os que ficam expostos no balcão, tais como os pães e as pizzas.

A improcedência dessa alegação se nota, primeiramente, porque dizer que os produtos tipicamente de padaria seriam os que ficam expostos no balcão seria permitir que a classificação na Tipi/NCM fosse feita não em função das matérias-primas utilizadas, do processo de industrialização e da forma do produto, mas pelo lugar em que esse produto é exposto, o que evidentemente não teria nenhum sentido.

Depois, é certo que o produto típico de uma padaria, antes de qualquer outro, é o pão. E o pão de queijo, como o nome deixa claro, é um pão, ou seja, um produto típico de padaria.

A impugnante também alega que a NESH da posição 19.01 exclui desta os produtos resultantes de uma transformação dos amidos ou féculas, trazendo como exemplo a dextrimaltose. Para ela, o polvilho, ingrediente do pão de queijo, seria um amido modificado por reação química com a fécula de mandioca, e essa modificação seria irreversível.

Na realidade, a NESH da posição 19.01 exclui os produtos resultantes de uma decomposição mais profunda dos amidos ou féculas, tal como a dextrimaltose, o que não é o caso do polvilho.

Com efeito, o processo industrial que resulta no polvilho utiliza diretamente a mandioca que é limpa, lavada e moída, depois se acrescenta água até cobri-la e aguardar-se a decantação. A fase seguinte é a secagem. Isso para o chamado polvilho doce. O polvilho azedo sofre uma fermentação antes da secagem. Esse processo não guarda nenhuma semelhança com uma decomposição profunda dos amidos ou féculas, cujo exemplo dado é a dextrimaltose, o que exigiria um processo de hidrólise. Logo, o polvilho não está excluído pela NESH da posição 19.01.

Diante disso, não há como não concluir pela correção do procedimento do auditor-fiscal ao considerar o pão de queijo produzido pela contribuinte como classificado no subitem 1901.20.00 – Misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos, da posição 19.05.

No que tange à alegação referente ao aproveitamento de créditos, tem razão a impugnante.

O art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, prevê a possibilidade de desconto de créditos quando a pessoa jurídica estiver apurando o valor da contribuição a recolher.

A contribuinte trouxe aos autos recibos da entrega dos Dacons que comprovam que ela possuía em cada período de apuração saldo suficiente de créditos para absorver os valores lançados no auto de infração.

Diante disso, o auditor-fiscal deveria ter aproveitado de ofício os créditos da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, reduzindo de ofício o saldo desses créditos, o que teria evitado os lançamentos de ofício para constituir o crédito tributário.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício mantendo integralmente a decisão recorrida.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa