



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

**Processo n°** 19647.002727/2007-39  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-004.197 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 30 de agosto de 2018  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO IPI CLASSIFICAÇÃO FISCAL  
**Recorrente** NESTLÉ BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 15/01/2004 a 30/09/2004

CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Em interpretação sistemática da legislação e aferição de sua natureza, os produtos a seguir se classificam nos códigos indicados:

Barras de cereais Neston sem adição de cacau - 1704.90.90;

Barras de cereais Neston com chocolate -1806.32.20;

Galak Ball - 1704.90.20.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Giovani Vieira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinícius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Júnior.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração de IPI, no valor total original de R\$ 125.686,90, resultante do trabalho do Auditor Fiscal da Receita Federal Francisco Ribamar Soares. O autuante informa que a fiscalizada é estabelecimento atacadista equiparado a industrial, nos termos do art. 9º, III do RIPI/2002.

As infrações apontadas são:

- a classificação fiscal equivocada dos produtos “cereais em barra”, “cereais em barra com chocolate” e “galak ball”, ensejando a exigência do IPI relativo às classificações adotadas pelo Fisco, quando maiores que aquelas utilizadas pelo contribuinte;

- erros de alíquotas nos produtos destinados a alimentação de cães e gatos. No caso de embalagens superiores a 10 kg, a empresa impetrou ação judicial (2006.61.00.016364-0) para não recolher o IPI. O lançamento referente a esses produtos foi feito em outro processo, para prevenção de decadência. Quanto a embalagens inferiores a 10 kg, o lançamento foi feito com multa de ofício, pois o Fisco considerou que não havia suspensão judicial.

Em sua Impugnação, a recorrente defende a classificação fiscal por ela adotada, em minúcias.

Quanto à falta de tributação das rações para cães e gatos, em embalagens inferiores a 10 kg, a empresa reconhece o erro e não impugna o lançamento nesta parte.

Defende a inaplicabilidade da multa de ofício nos casos em que não houve saldo devedor do imposto, por malferimento do que previsto no artigo 150, IV, da Constituição Federal.

A 5ª Turma da DRJ/Recife/PE, por meio do Acórdão 11-28.861, de 4/02/2010, decidiu pela improcedência da Impugnação, mantendo integralmente o lançamento. Transcrevo a ementa:

### *ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL.*

*Neste processo foram apreciadas as classificações fiscais relativas a três grupos de produtos industrializados e comercializados, pela impugnante, assim denominados: "cereais em barra - Neston"; "cereais em barra com chocolate - Neston" e "Galak Ball". Com fundamento nas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, seus enquadramentos na TIPI vigente A época dos fatos deve ser nos respectivos códigos: 1704.90.90, 1806.32.20 e 1704.90.20.*

### *ERRO DE ALÍQUOTA. OMISSÃO DO VALOR DO IMPOSTO A SER DESTACADO NA NOTA FISCAL DE SAÍDA.*

*O erro na classificação daqueles produtos levou ao erro de aplicação de alíquota zero, menor do que a devida, para o cálculo do imposto (IPI) a ser destacado nas notas fiscais de saída dos produtos do estabelecimento industrial.*

*LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO NÃO DESTACADO E NÃO RECOLHIDO. MULTA DE OFÍCIO.*

*A falta de destaque do IPI nas notas fiscais de saída de produtos do estabelecimento industrial levou A falta de recolhimento de IPI devido no período de apuração considerado. A falta de recolhimento do imposto devido suscita a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor do imposto que deixou de ser destacado ou de ser recolhido no prazo legal.*

A empresa então apresenta o Recurso Voluntário, onde reforça as razões para as classificações fiscais por ela adotadas. Deixa de argumentar quanto à pretendida inconstitucionalidade ou inaplicabilidade da multa de ofício, no caso de se manter o lançamento.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, Relator.

O recurso é tempestivo, veicula matéria de competência desta Turma e deve ser conhecido. A matéria submetida ao Poder Judiciário, conforme relatado, não tem pertinência à classificação fiscal dos produtos que remanescem em litígio no presente processo.

Analisemos cada uma das reclassificações fiscais.

### **Barra de Cereal**

O contribuinte adota a classificação 1904.20.00 (eventualmente, também a classificação 2106.90.90) então vigente (Decreto 4.070/2001).

1904.20.00-Preparações alimentícias obtidas a partir de flocos de cereais não torrados ou de misturas de flocos de cereais não torrados com flocos de cereais torrados ou expandidos. Alíquota de IPI zero.

2106.90.90 –Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas em outras posições, outras, outras, alíquota de IPI zero.

O Fisco descarta tais classificações, à vista dos esclarecimentos das NESH, que informam que os cereais preparados revestidos de açúcar, ou contendo-o numa proporção que lhes confira a característica de produtos de confeitaria classificam-se na posição 1704, e pela composição, no código 1704.90.90, para todos os sabores investigados, conforme detalhado às fls. 22 e seguintes. O autuante reforça suas conclusões apresentando soluções de consulta (fls.29 e seguintes).

1704-Produtos de Confeitaria, sem cacau (incluído o chocolate branco)

90- outros

90 -outros

A recorrente sustenta que tais produtos não podem ser considerados “produtos de confeitaria”, porque têm 48% de cereais, e que o restante são “*coadjuvantes tecnológicos, tais como: gordura vegetal hidrogenada, oleína de palma, xarope de glicose, lecitina, corantes e aromatizantes*”. Assim, as barras de cereais não seriam produtos cujo componente predominante fosse açúcar, conforme explicam as Nesh para a posição 1704:

*"No presente Capítulo estão compreendidos os açúcares propriamente ditos (sacarose, lactose, maltose, glicose, frutose (levulose), etc.), os xaropes, os sucedâneos do mel, os melaços resultantes da extração ou refinação do açúcar, bem como os açúcares e melaços, caramelizados, e os produtos de confeitaria. O açúcar no estado sólido e os melaços podem ser aromatizados ou adicionados de corantes."*

Porém, para os fins de classificação fiscal, o conceito de “confeito” é dado pelas Nesh:

*Esta posição [1704] engloba a maior parte das preparações alimentícias com adição de açúcar, comercializadas no estado sólido ou semi-sólido, em geral prontas para consumo imediato, conhecidos por **produtos de confeitaria**.*

Em seguida, as Nesh também mencionam que “amêndoas açucaradas” são classificadas nesta posição:

*Entre estes produtos podem citar-se:*

*(...)*

*3) os caramelos, catechus, nogados, fondants, as pastilhas, as **amêndoas açucaradas** (rahat loukoum);.*

Não se olvide que as mercadorias em foco têm altos teores de açúcar, desde 25% até mais de 40%.

E se os confeitos, por natureza, contém diversos elementos diferentes, com presença marcante do açúcar, sem que se defina proporção exata, desnecessária a análise da Regra 3, posto que aqui se aplica o texto da posição.

Aduzo, como razões adicionais de decidir, as excelentes análises exaradas no voto vencedor do Acórdão 9303-005.764, cujos fundamentos adoto. A solução de consulta Coana e a existência de produto semelhante, classificado pela OMA na posição 1704, pesam na decisão. Transcrevo o citado voto:

*“Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.*

*Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões a respeito da classificação fiscal da barra de cereais.*

*A grande dúvida reside em definir se uma barra de cereal é produto de confeitaria, situação em que assumiria a posição 1704, ou é preparação à base de cereais, classificando-se, então, na posição 1904.*

*Para tanto, não deve ser utilizada a definição de senso comum do que seja um produto de confeitaria, mas aquilo que o Sistema Harmonizado decidiu agrupar sob esse título. Assim, a classificação deve se basear essencialmente nos textos das posições e notas de seção e capítulo, socorrendo-se, quando necessário, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado(NESH).*

*A mera leitura do Capítulo 17 nos mostra que ele compreende, grosso modo, os açúcares em sentido amplo (açúcar, mel, melaço, lactose, frutose, etc.) e os produtos de confeitaria.*

*E, para produto de confeitaria, temos a seguinte explicação na Nota Explicativa da posição 1704:*

**Esta posição engloba a maior parte das preparações alimentícias com adição de açúcar**, comercializadas no estado sólido ou semi-sólido, **em geral prontas para consumo imediato**, conhecidos por produtos de confeitaria. (grifado)

*Esse texto demonstra que a posição 1704 foi concebida para ser a posição preferencial das preparações alimentícias com açúcar, em geral prontas para consumo imediato.*

*Consta do Auto de Infração a informação de que os produtos que ora se analisa contém, em média, entre 20% e 40% de açúcares (uma combinação de xarope de glicose, açúcar e, por vezes, mel). Ainda que o SH não estabeleça um percentual mínimo para se considerar um produto como de confeitaria, trata-se de informação importante para a sua caracterização.*

*Por sua vez, a posição 1904 destina-se, essencialmente, aos cereais matinais (tipo corn flakes ou müsli), nos quais não é sequer necessária a adição de açúcar e podem ainda prescindir de algum preparo para seu consumo, segundo consta da Nota Explicativa da posição 1904:*

**As referidas preparações destinam-se essencialmente a serem utilizadas, no estado em que se encontram ou misturadas com leite, como alimentos para refeições matinais. Podem ser-lhes adicionados, no decurso ou após a sua fabricação, sal, açúcar, melaço, extratos de malte ou de frutas, ou cacau.** (grifado)

*Do texto da posição 1904, deve ser dada atenção especial ao seu fim, que demonstra a relação desta posição com as demais do Sistema Harmonizado. Importante relembrar que há posições que possuem uma característica atrativa ou, ao contrário,*

*residual, em relação a outras posições. A característica residual da 1904 está expressa no fim do texto da posição:*

19.04 - Produtos à base de cereais, obtidos por expansão ou por torrefação (flocos de milho (corn flakes), por exemplo); cereais (exceto milho) em grãos ou sob a forma de flocos ou de outros grãos trabalhados (com exceção da farinha, do grumo e da sêmola), pré-cozidos ou preparados de outro modo, **não especificados nem compreendidos noutras posições.** (grifado)

*O trecho acima negrito quer dizer que um produto somente será aqui classificado se não estiver compreendido em outra posição, que as demais posições prevalecem sobre esta.*

*As Notas Explicativas do 1904 esclarecem definitivamente a questão ao apontar a exclusão dos cereais que contenham açúcar em proporção de produtos de confeitaria:*

Também se **excluem:**

a) Os cereais preparados revestidos de açúcar, ou **contendo-o numa proporção que lhes confira a característica de produtos de confeitaria** (posição 17.04). (grifado)

*Assim, a interpretação que considere o conjunto dos textos e notas pertinentes, nos mostra que, regra geral, as preparações com açúcar ficam no 1704. A 1904 é uma posição de alcance reduzido, destinada aos cereais para refeições matinais, com ou sem açúcar, aos quais normalmente se adiciona leite, na qual se classifica uma preparação de cereais **se não estiver compreendida em outra posição.***

*Considerando que a barra de cereais consiste em uma aglomeração de cereais banhados em calda resultante da mistura de diversos açúcares, ela deve ficar na posição de produto de confeitaria. Não há como classificá-la em uma posição que se destina essencialmente aos cereais matinais e onde somente se classificam as preparações com cereais se já não estiveram compreendidos em outra posição.*

*Em acréscimo, este produto já foi objeto de consulta na Receita Federal, tendo sido classificado na posição 1704, a saber: na Solução de Divergência Coana n° 1/2001 (que pacificou classificação divergente da barra de cereais), na Solução de Consulta n° 79/2003 e na Solução de Consulta n° 116/2010.*

*Consta da Coletânea dos Pareceres de Classificação da Organização Mundial das Aduanas (OMA), organismo responsável pelo Sistema Harmonizado e pela classificação de mercadorias em nível mundial, entre várias outras competências, a classificação da barra de gergelim com mel (conhecida como halvá ou halwa) na posição 1704, o que reforça o raciocínio aqui exposto. A Coletânea dos Pareceres de Classificação da OMA encontra-se publicada no site da Receita Federal.*

*Por todo o exposto, a barra de cereal, do tipo Neston Banana, Neston Morango, Neston Coco Tostado, Neston Light Damasco, Pêssego e Maçã, Neston Light Frutas Silvestres, classifica-se como 1704.90.90, com base na RG-1 (texto da posição 1704), RG-6 (texto da subposição 1704.90) e RGC-1 (texto do item*

*1704.90.90) da TEC do Mercosul, aprovada pelo Decreto nº 2.376/1997, e subsídio das NESH das posições 1704 e 1904.*

*Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda*

*Nacional.*

(assinado digitalmente)

*Andrada Márcio Canuto Natal”*

Acompanhando tais fundamentos, nego provimento para tal produto.

### **Barra de Cereais com Chocolate**

Os produtos aqui são muito semelhantes aos anteriores, porém, com adição de chocolate.

O contribuinte adota a classificação 1904.20.00 (eventualmente, também a classificação 2106.90.90) então vigente (Decreto 4.070/2001).

1904.20.00-Preparações alimentícias obtidas a partir de flocos de cereais não torrados ou de misturas de flocos de cereais não torrados com flocos de cereais torrados ou expandidos. Alíquota de IPI zero.

2106.90.90 –Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas em outras posições, outras, outras, alíquota de IPI zero.

O Fisco a classificou na posição 1806.32.20.

Coerente com os fundamentos do produto analisado anteriormente, este produto também se caracteriza como de confeitaria. Por expressa previsão da Nota 1 “a” do Capítulo 17 da TIPI<sup>1</sup>, ele não pode ser classificação nesse capítulo. E isto porque o capítulo 18 trata especificamente dos produtos preparados com cacau.

As Nesh da posição esclarecem ainda que a proporção de cacau não interfere na classificação, em geral:

*O presente Capítulo refere-se ao cacau propriamente dito (incluídas as sementes), sob quaisquer formas, e à manteiga, gordura e óleo, de cacau e, ainda, às preparações alimentícias contendo cacau em qualquer proporção...”:*

A exceção da nota “d” não se aplica, por já afastada a posição 1904<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> 1. O presente Capítulo não compreende:  
a) os produtos de confeitaria contendo cacau (posição 18.06);

<sup>2</sup> ...excetuando-se, porém:

(...)

d) Os cereais, expandidos ou torrados, não contendo mais de 6%, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada (posição 19.04).

A posição 1806 abrange os produtos de confeitaria contendo cacau em qualquer proporção. A suposição 3 abrange os produtos em barra, 32 em barra não recheados, conforme Nota Explicativa da subposição 1806.31:

*Na aceção da subposição 1806.31, o termo “recheado” abrange os tabletes, barras ou paus constituídos por uma parte central de composição variável (creme, açúcar caramelizado, coco desidratado, pasta de frutas, licor, marzipã (maçapão\*), nozes, avelãs, nogado, caramelo, ou uma combinação desses produtos, por exemplo), revestida de chocolate. Todavia, os tabletes, barras ou paus inteiramente de chocolate, mesmo contendo, por exemplo, cereais ou frutas (inteiras ou em pedaços), misturados ao chocolate, **não são** considerados como “recheados”.*

A discussão quanto ao recheio não está presente nestes autos.

Portanto, correto o Fisco. Nego provimento ao recurso quanto a esta mercadoria.

### **Galak Ball – barra de cereal coberta com chocolate branco**

Não se controverte, neste caso, tratar-se de confeito, visto que a própria empresa assim o classifica.

A empresa o classifica no código 1704.90.10 e o Fisco, no 1704.90.20:

17.04	PRODUTOS DE CONFEITARIA, SEM CACAU (INCLUÍDO O CHOCOLATE BRANCO)	
1704.10.00	-Gomas de mascar, mesmo revestidas de açúcar	5
1704.90	-Outros	
1704.90.10	Chocolate branco	5
1704.90.20	Bombons, caramelos, confeitos e pastilhas	5
1704.90.90	Outros	5

Trata-se, portanto, de saber de o produto é chocolate branco, ou se é confeito coberto com chocolate branco.

Conforme se verifica pela descrição detalhada de seus componentes e processo produtivo, fl. 36, trata-se de produto coberto com chocolate branco, não se tratando do produto chocolate branco somente. O argumento da recorrente, neste ponto, é apenas a reiteração de tratar-se de chocolate branco, porém, pela composição diversa, sem prevalência nenhuma de chocolate branco, trata-se de confeito, conforme as explicitações conceituais já vistas.

Colaciono, no mesmo sentido, o Acórdão 3202-00.129, de 011/01/2010.

Desse modo, igualmente, não assiste razão à recorrente.

### **Conclusão**

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(assinatura digital)

Marcelo Giovanni Vieira - Relator



Processo nº 19647.002727/2007-39  
Acórdão n.º **3201-004.197**

**S3-C2T1**  
Fl. 6

---