Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 98.317 - Cosit

Data 12 de novembro de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código NCM: 1905.90.90, sem enquadramento no Ex da TIPI

Mercadoria: Bolo constituído por creme de leite, proteína do soro de leite, ovos, óleo de coco, cacau em pó na proporção de 0,8% e chocolate 54% cacau, recheado com calda de sabor chocolate, pré-assado e congelado, destinado a ser aquecido no momento em que for servido, apresentado em embalagem plástica de 4 unidades, com peso líquido de 80 gramas cada, denominado comercialmente petit gateau.

Dispositivos Legais: RGI 1, RGI 6 e RGC 1 da NCM constante da TEC, aprovada pelo Dec. nº 8.950, de 2016, e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Dec. nº 435, de 1992, e atualizadas pela IN RFB nº 1.788, de 2018, e alterações posteriores.

Relatório

Consulta o interessado quanto à classificação fiscal na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) constante da Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex nº 125, de 15 de dezembro de 2016, e da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016, para a mercadoria abaixo especificada:

[Informações sigilosas]

2. É o relatório.

Fundamentos

Identificação da Mercadoria

3. Trata-se da classificação fiscal do produto bolo constituído por creme de leite, proteína do soro de leite, ovos, óleo de coco, cacau em pó na proporção de 0,8% e chocolate 54% cacau, recheado com calda de sabor chocolate, pré-assado e congelado, destinado a ser aquecido no momento em que for servido, apresentado em embalagem plástica de 4 unidades, com peso líquido de 80 gramas cada, denominado comercialmente petit gateau.

Classificação

4. A classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se, conforme o caso, nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC/NCM), nas Regras Gerais Complementares da Tipi (RGC/Tipi), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e nos ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), conforme estabelece o artigo 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.464/2014.

5. A RGI/SH 1 dispõe que os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo e, para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e notas, pelas Regras seguintes (RGI/SH 2 a 5). A RGI/SH 6, por sua vez, dispõe que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para os efeitos legais, pelos textos dessas subposições, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível.

6. De acordo com a Regra Geral Complementar (RGC-NCM 1), as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado aplicam-se, *"mutatis mutandis"*, para determinar, dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível. Todas as Regras Gerais de Interpretação e a Regra Geral Complementar do Sistema Harmonizado são constantes da TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 125, de 2016, com alterações posteriores, e da Tipi, aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 2016, com alterações posteriores.

7. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), expedidas pela Organização Mundial das Alfândegas, foram internadas no Brasil por meio do Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992 e constituem orientações e esclarecimentos de caráter subsidiário que devem ser utilizados para orientar a classificação fiscal de mercadorias. Sua versão atual foi aprovada pela IN RFB nº 1.788, de 08 de fevereiro de 2018, por força da delegação de competência outorgada pelo art. 1º da Portaria MF nº 91, de 24 de fevereiro de 1994.

8. Destarte, em face do caráter subsidiário das Nesh, o que efetivamente se impõe como norma legal aplicável na classificação fiscal de mercadorias para atribuição do código correto de uma mercadoria ou de um produto específicos são as RGI/SH e as RGC/NCM.

9. Segundo o consulente, o produto é conhecido como "petit gateau", que coincide com o seu nome comercial, porém elaborado numa versão "fit", com menos calorias, por não conter adição de açúcares e nem farinha de trigo, ou seja, contém baixo índice glicêmico.

10. A Wikipedia inglesa (https://en.wikipedia.org/wiki/Petit_g%C3%A2teau) traz a seguintes informações a respeito do produto "petit gateau", como é conhecido:

> "A **petit gâteau** is a dessert composed of a small chocolate cake with crunchy rind and mellow filling that is conventionally served hot with vanilla ice cream on a plate."

11. Apresentamos a tradução livre do conceito de "petit gateau", de acordo com a transcrição acima:

> Um petit gâteau é uma sobremesa composta por um pequeno bolo de chocolate com casca crocante e recheio suave que é convencionalmente servido quente com sorvete de baunilha em um prato.

12. De forma indicativa, a classificação fiscal do produto sob consulta é remetida para a Seção IV, que inclui, entre outros, os produtos das indústrias alimentares.

13. Na referida seção, destacamos os Capítulos 18 – Cacau e suas preparações e 19 – Preparações à base de cereais, farinhas, amidos, féculas ou leite; produtos de pastelaria, como passíveis de abarcarem o produto bolo de chocolate, denominado petit gateau.

14. Em suas Considerações Gerais, as Nesh do Capítulo 18 explicam o seu alcance, bem como suas exclusões:

> "O presente Capítulo refere-se ao cacau propriamente dito (incluindo as sementes), sob quaisquer formas, e à manteiga, gordura e óleo, de cacau e, ainda, às preparações alimentícias que contenham cacau em qualquer proporção, excetuando-se, porém:
>
> a) O iogurte e outros produtos da posição 04.03.
>
> b) O chocolate branco (posição 17.04).
>
> c) As preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolas, amidos, féculas ou extratos de malte, que contenham menos de 40%, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, bem como as preparações alimentícias de produtos das posições 04.01 a 04.04, que contenham menos de 5%, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, da posição 19.01.

> d) Os cereais, expandidos ou torrados, que não contenham mais de 6%, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada (posição 19.04).
>
> e) Os produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, adicionados de cacau (posição 19.05).
>
> f) Os sorvetes que contenham cacau em qualquer proporção (posição 21.05).
>
> g) As bebidas e líquidos alcoólicos (creme de cacau, por exemplo) ou não alcoólicos, nos quais entre cacau, que possam consumir-se no estado em que se apresentem (Capítulo 22).
>
> h) Os medicamentos (posições 30.03 ou 30.04).
>
> A teobromina, alcaloide extraído do cacau, está compreendida na posição 29.39." (os grifos são nossos)

15. No mesmo sentido, a Nota 1 das Nesh do Capítulo 18 exclui as preparações das seguintes posições, dentre elas três do Capítulo 19:

> "Notas.
> 1.- O presente Capítulo não compreende as preparações das posições 04.03, 19.01, 19.04, 19.05, 21.05, 22.02, 22.08, 30.03 ou 30.04."

16. Por seu turno, as Nesh do Capítulo 19, em suas Considerações Gerais esclarecem a sua abrangência:

> "CONSIDERAÇÕES GERAIS
>
> O presente Capítulo abrange um conjunto de produtos que têm, em geral, o caráter de preparações alimentícias, obtidas quer diretamente a partir dos cereais do Capítulo 10, quer a partir de produtos do Capítulo 11 ou a partir de farinhas, sêmolas ou pós alimentícios de origem vegetal de outros Capítulos (farinhas, grumos e sêmolas de cereais, amidos, féculas, farinhas, sêmolas e pós de fruta ou de produtos hortícolas), ou, ainda, a partir de produtos das posições 04.01 a 04.04. 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."

17. O conceito de pastelaria, de acordo com o Dicionário Priberam (https://dicionario.priberam.org/pastelaria), é: "Conjunto de bolos, doces ou outras iguarias doces ou salgadas feitas com massa de farinha...".

18. No caso concreto em exame estamos diante de bolo de chocolate. No entanto, não contém farinha de trigo, amido e fécula, por exemplo, por se tratar de uma versão fit, com baixo índice glicêmico. Conforme os esclarecimentos das Nesh do Capítulo 19, transcritas acima, o fato de não ter em sua composição nenhum produto proveniente dos cereais não o retira dali.

19. Diante disso, chegamos à conclusão que se trata de produto incluído no Capítulo 19. Observamos que dentre as posições do Capítulo 19, a única que corresponde ao produto em análise é a 19.05 - Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau; hóstias, cápsulas vazias para medicamentos, obreias, pastas secas de farinha, amido ou fécula, em folhas, e produtos semelhantes, que é a mesma pretendida pelo consulente. Assim, o produto bolo de chocolate, denominado "petit gateau", está classificado nessa posição, em concordância com a RGI 1.

20. As Nesh da posição 19.05 esclarecem quais produtos estão nela classificados. Destacamos os produtos de pastelaria, que podem conter cacau, ovos, leite, creme de leite, chocolate, aromatizantes e gorduras, como o produto sob consulta:

> Nesta posição estão compreendidos todos os produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos; os ingredientes mais vulgarmente utilizados são as farinhas de cereais, a levedura e o sal, embora possam conter igualmente outros ingredientes, tais como: glúten, fécula, farinhas de leguminosas, extrato de malte, leite, determinadas sementes como a da papoula, cominho, anis, açúcar, mel, ovos, gorduras, queijos, frutas, cacau em qualquer proporção, carne, peixe, etc., e ainda os produtos designados por "melhoradores de panificação". Estes últimos destinam-se, principalmente, a facilitar a manipulação da massa, a acelerar a sua fermentação, a melhorar as características ou a apresentação dos produtos e a prolongar a duração da sua conservação. Os produtos da presente posição podem também ser obtidos a partir de uma massa à base de farinha, sêmola ou pó de batata.
>
> Encontram-se compreendidos na presente posição:
>
> 1)O pão comum que, frequentemente, contém apenas farinhas de cereais, fermento e sal.
>
> 2) O pão de glúten para diabéticos.
>
> 3) O pão ázimo ou matzo, fabricado sem fermento.
>
> 4) O pão crocante denominado *Knäckebrot*, que é um pão crocante, seco, apresentando-se, em geral, em placas delgadas de forma quadrada, retangular ou redonda, cuja superfície se apresenta com vários e pequenos orifícios. O *knäckebrot* é feito com uma massa à base de farinha (mesmo inteira), de sêmola ou de grãos de centeio, cevada, aveia ou de trigo, fermentada com leveduras, massa azeda ou outro tipo de fermento, ou ainda por aeração (insuflação*). O teor de água do produto não excede 10% em peso.
>
> 5) As torradas (tostas), o pão torrado e produtos semelhantes, torrados, mesmo em fatias ou ralados, que contenham ou não manteiga ou outras gorduras, açúcar, ovos ou outras substâncias nutritivas.
>
> 6) O pão de especiarias, que é um produto poroso, geralmente de consistência elástica, feito de farinha de centeio ou de trigo, edulcorante (por exemplo, mel, glicose, açúcar invertido ou melaço purificado), especiarias ou aromatizantes, contendo, por vezes, também, gema de ovos ou frutas. Determinados tipos de pão de especiarias apresentam-se recobertos de chocolate ou de uma cobertura cristalizada, obtida a partir de preparações de gorduras e cacau. Outros tipos de pão de especiarias podem conter açúcar ou ainda apresentarem-se recobertos de açúcar.

7) Os bretzels, que são produtos secos e quebradiços, de superfície brilhante e polvilhados de sal, confeccionados a partir de uma massa de forma cilíndrica, geralmente apresentada em forma de laço, que lembra a letra "B".

8) As bolachas e biscoitos, que são geralmente obtidos a partir de farinhas e gorduras, às quais se podem adicionar açúcar e alguns dos produtos adiante mencionados no número 10. Estes produtos são, essencialmente, produtos de longa conservação, não só em virtude do prolongado cozimento das matérias que entram na sua composição, mas também por sua apresentação ao abrigo do ar. Existem diversas variedades de bolachas e biscoitos, entre as quais:

a) as bolachas secas, contendo pouco ou nenhum edulcorante, mas sempre uma proporção relativamente elevada de gorduras; este grupo compreende os cream crackers e as bolachas d'água.

b) as bolachas e biscoitos adicionados de edulcorantes que são produtos de padaria fina, de longa conservação, à base de farinha, açúcar ou outros edulcorantes e gorduras (estes ingredientes constituem, pelo menos, 50%, em peso, do produto), mesmo adicionados de sal, amêndoas, avelãs, aromatizantes, chocolate, café, etc. O produto acabado não deve apresentar, em peso, um teor de água superior a 12%, enquanto que o teor de gorduras é,no máximo, de 35% em peso (as matérias utilizadas para rechear ou cobrir os biscoitos não são levadas em consideração para efeito destes teores). Os biscoitos comercializados não são, regra geral, recheados; podem, por vezes, conter um recheio sólido ou não (açúcar, gordura vegetal, chocolate, etc.). São, quase sempre, de produtos fabricados industrialmente.

c) as bolachas e biscoitos salgados ou aromatizados e que, usualmente, apresentam um baixo teor em sacarose.

9) Os Waffles e Wafers são produtos de padaria fina, leves, cozidos entre duas chapas de ferro, cuja superfície apresenta desenhos. Esta categoria também inclui os waffles delgados, próprios para serem enrolados, os waffles que consistam num recheio, incluído entre duas ou mais camadas do waffles e ainda os produtos formados por extrusão de massa de Waffle por máquina especial (por exemplo, cones para sorvetes). Os Waffles podem ainda apresentar-se cobertos de chocolate. Os wafers são produtos semelhantes aos waffles.

10) Os produtos de pastelaria, em cuja composição entram substâncias muito variadas: farinhas, féculas, manteiga ou outras gorduras, açúcar, leite, creme-de-leite (nata*), ovos, cacau, chocolate, café, mel, frutas, licores, aguardente, albumina, queijo, carne, peixe, aromatizantes, leveduras ou outros fermentos, etc.

(...)" (os grifos são nossos)

21. Dentro da posição 19.05 temos as seguintes subposições aplicáveis:

1905.10 Pão denominado *knäckebrot*

1905.20 Pão de especiarias

1905.3 Bolachas e biscoitos, adicionados de edulcorante; *waffles* e *wafers*:

1905.40 Torradas, pão torrado e produtos semelhantes torrados

1905.90 Outros

22. É mister dizer que os pareceres da Organização Mundial das Alfândegas – OMA têm efeito vinculante para fins de classificação fiscal de mercadorias no Brasil. Assim, apresentamos um Parecer da OMA, internalizado no Brasil através da Instrução Normativa RFB nº 1.926, de 16/03/2020, que foi publicada no D.O.U de 18/03/2020, que trata de um bolo, que guarda alguma semelhança com o sob consulta e que foi classificado na subposição 1905.90:

Parecer OMA (IN RFB nº 1.926, de 16/03/2020)

1905.90

Bolo de queijo fresco (congelado) constituído por uma guarnição (90 % em peso) composta principalmente de creme de leite, queijo fresco, leite e açúcar, colocada sobre uma massa de bolo cozida no forno (10 % em peso), feita à base de manteiga, farinha, açúcar e ovos.

Aplicação da RGI 1 e 6

23. O produto sob consulta, bolo de chocolate, conhecido como “petit gateau” é um produto de pastelaria, não sendo caracterizado como pão denominado *knäckebrot*, pão de especiarias, bolachas e biscoitos, adicionados de edulcorante, waffles e wafers, nem torradas, pão torrado e produtos semelhantes torrados. Dessa forma, o produto se classifica, em consonância com a RGI 6, na subposição residual 1905.90.

24. A subposição 1905.90 possui os seguintes desdobramentos regionais do Mercosul:

1905.90.10 – Pão de forma

1905.90.20 – Bolachas

1905.90.90 – Outros

25. Por aplicação da RGC 1, o produto em tela classifica-se no item residual 1905.90.90, pois os antecedentes não são adequados.

26. No âmbito do código NCM 1905.90.90, não há enquadramento no Ex 01 da TIPI - *Pão do tipo comum* para o produto bolo de chocolate, denominado “petit gateau”.

Conclusão

27. Com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI 1 (texto da posição 19.05), RGI 6 (texto da subposição 1905.90) e RGC 1 (texto do item 1905.90.90) constantes da Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex n.º 125, de 2016, e da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto n.º 8.950, de 2016, o produto objeto da consulta formulada neste processo classifica-se no código **NCM/SH 1905.90.90**.

Ordem de Intimação

Aprovada a Solução de Consulta, nos termos do art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela 1ª Turma constituída pela Portaria RFB nº 1.921, de 13 de abril de 2017, à sessão de 12 de novembro de 2020.

Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.464, de 8 de maio de 2014.

Remeta-se o presente processo à unidade de jurisdição para ciência do consulente e demais providências cabíveis.

(Assinado Digitalmente)
MARLI GOMES BARBOSA
AUDITORA-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
MEMBRO

(Assinado Digitalmente)
SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA
AUDITORA-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
MEMBRO

(Assinado Digitalmente)
IVANA SANTOS MAYER
AUDITORA-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
RELATORA

(Assinado Digitalmente)
NEY CAMARA DE CASTRO
AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
PRESIDENTE DA 1ª TURMA