



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11065.721120/2020-68</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-002.362 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de fevereiro de 2025
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TRÊS CORAÇÕES ALIMENTOS S/A E FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	TRÊS CORAÇÕES ALIMENTOS S/A E FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/12/2015 a 31/12/2018

NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL. REGRAS GERAIS. NOTAS EXPLICATIVAS.

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

ALÍQUOTA ZERO. CAFÉ SOLÚVEL COM LEITE. CAPPUCCINO E SUAS VARIAÇÕES. NCM 2101.1

Café solúvel com leite, cappuccino em pó e outras bebidas trata-se de café classificado nos códigos 2101.1 da TIPI.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/12/2015 a 31/12/2018

NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL. REGRAS GERAIS. NOTAS EXPLICATIVAS.

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

ALÍQUOTA ZERO. CAFÉ SOLÚVEL COM LEITE. CAPPUCCINO E SUAS VARIAÇÕES. NCM 2101.1

Café solúvel com leite, cappuccino em pó e outras bebidas trata-se de café classificado nos códigos 2101.1 da TIPI.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento aos recursos de ofício e voluntário.

*Assinado Digitalmente*

Juciléia de Souza Lima – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário contra lavratura de Autos de Infração de PIS e Cofins concernentes aos períodos de apuração compreendidos entre dezembro de 2015 a dezembro de 2018, conforme valores abaixo:

TRIBUTO	PRINCIPAL	JUROS	MULTA	TOTAL
COFINS	21.078.655,35	2.912.314,99	15.808.991,41	39.799.961,75
PIS	4.560.315,04	627.442,95	3.420.236,18	8.607.994,17

Do Relatório Fiscal extrai-se os seguintes fatos:

1) Vendas não tributadas

O contribuinte deixou de oferecer à tributação da Cofins e do PIS/Pasep, as vendas dos produtos identificados como café com leite em pó ou cappuccino em pó, apresentados em frascos, sachês ou cápsulas. Equivocadamente, segundo a fiscalização, o contribuinte classificou esses produtos na subposição 2101.1 da TIPI, que é beneficiada com a alíquota zero das contribuições

( 2101.1 - Extratos, essências e concentrados de café e preparações à base destes extratos, essências ou concentrados ou à base de café):

Em contrapartida, os produtos acima descritos sofreram uma reclassificação pela Receita Federal do Brasil (RFB), na subposição 1901.9090, da TIPI- (19.01 Extratos de malte; preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolas, amidos, féculas ou de extratos de malte, que não contenham cacau ou que contenham menos de 40 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições; preparações alimentícias de produtos das posições 04.01 a 04.04, que não contenham cacau ou que contenham menos de 5 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições. 1901.90- Outros)

- 2) Glosa de fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa

Inconformada, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade a qual foi julgada parcialmente procedente pela 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento 03, formalizada pelo acórdão 103-003.354, para reconhecer como adequada a classificação das mercadorias cappuccino e café com leite na posição 2101.1 da TIPI, todavia, manteve-se as glosas sobre fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/12/2015 a 31/12/2018

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS MERCADORIAS CAPPUCCINO E CAFÉ COM LEITE

O critério de interpretação adotado pela empresa para a classificação das mercadorias cappuccino e café com leite na subposição 2101.1 da TIPI/NCM se alinha às regras de interpretação específicas das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - Nesh.

De acordo com a Nesh (Regra 3b, VIII), especificamente sobre os produtos misturados, o fator que determina a característica essencial varia conforme o tipo de mercadorias, podendo ser determinado pela natureza da matéria constitutiva ou dos componentes, pelo volume, quantidade, peso ou valor, pela importância de uma das matérias constitutivas tendo em vista a utilização das mercadorias.

O ingrediente café tem propriedades marcantes que fazem com que, mesmo em proporção físico-química inferior a de outros ingredientes componentes das preparações cappuccino e café com leite, seu sabor prepondere sobre o dos demais, definindo a característica essencial desses produtos perante os consumidores.

#### PRODUTOS DA SUBPOSIÇÃO 2101.1. ALÍQUOTA REDUZIDA A ZERO.

Os produtos classificados na subposição 2101.1, a exemplo do capuccino e café com leite em pó, tiveram a alíquota da Cofins reduzida a zero, a partir do dia 10/07/2013, por força da publicação da Lei nº 12.839, de 9 de julho de 2013.

#### FRETE DE MERCADORIAS ACABADAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.

Nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº. 05/2018, que se insere entre as normas complementares do Direito Tributário previstas no art. 100 do CTN, e deve ser observado estritamente pelo julgador (art. 12 da Portaria RFB nº1.936/2018). Não podem ser considerados insumos os gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria, entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

#### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2015 a 31/12/2018

#### CLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS MERCADORIAS CAPPUCCINO E CAFÉ COM LEITE

O critério de interpretação adotado pela empresa para a classificação das mercadorias cappuccino e café com leite na subposição 2101.1 da TIPI/NCM se alinha às regras de interpretação específicas das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - Nesh.

De acordo com a Nesh (Regra 3b, VIII), especificamente sobre os produtos misturados, o fator que determina a característica essencial varia conforme o tipo de mercadorias, podendo ser determinado pela natureza da matéria constitutiva ou dos componentes, pelo volume, quantidade, peso ou valor, pela importância de uma das matérias constitutivas tendo em vista a utilização das mercadorias.

O ingrediente café tem propriedades marcantes que fazem com que, mesmo em proporção físico-química inferior a de outros ingredientes componentes das preparações cappuccino e café com leite, seu sabor prepondere sobre o dos demais, definindo a característica essencial desses produtos perante os consumidores.

#### PRODUTOS DA SUBPOSIÇÃO 2101.1. ALÍQUOTA REDUZIDA A ZERO.

Os produtos classificados na subposição 2101.1, a exemplo do capuccino e café com leite em pó, tiveram a alíquota da Cofins reduzida a zero, a partir do dia 10/07/2013, por força da publicação da Lei nº 12.839, de 9 de julho de 2013.

#### FRETE DE MERCADORIAS ACABADAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.

Nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº. 05/2018, que se insere entre as normas complementares do Direito Tributário previstas no art. 100 do CTN, e deve ser observado estritamente pelo julgador (art. 12 da Portaria RFB nº1.936/2018). Não podem ser considerados insumos os gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria, entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

#### Impugnação Procedente em Parte

#### Crédito Tributário Exonerado

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário ao CARF, no qual, em sua defesa, pugna pelo não provimento do Recurso de Ofício e, requer, provimento do Recurso Voluntário para afastar as glosas sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Em atendimento ao disposto no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, por força da remessa ex-officio, o presente Recurso de Ofício vem perante o CARF, por meio do qual, a exoneração do crédito tributário será precedido de reexame.

É o que havia a ser relatado.

## VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

Os Recursos são tempestivos, bem como, atendem aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, deles conheço.

Ante a inexistência da arguição de preliminares, passo a analisar o mérito.

## DO RECURSO DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO

### Da alegação de impossibilidade de computar, como débito das contribuições lançadas, os créditos objeto de pedidos de ressarcimento

Ante a reclassificação fiscal de produtos e a glosa da totalidade dos créditos de PIS e COFINS apropriados sobre as despesas de frete no transporte de produtos prontos entre seus diferentes estabelecimentos, a fiscalização ao apurar os valores de PIS e COFINS que seriam devidos pela Recorrente em razão do lançamento de ofício, insurge-se a Recorrente por ter sido refeita, pela fiscalização, a base de débitos e créditos das contribuições no período (2015 a 2018).

Para ilustrar seu argumento, a Recorrente destaca a apuração feita pela autoridade fiscal para o mês de dezembro de 2018, consoante consta no anexo VIII do Relatório Fiscal.

Mês	Saldo crédito anterior (A)	Crédito apurado no período - EFD (B)	Contribuição apurada no mês - EFD (C)	Crédito utilizado em PERDCOMP (D)	Número PERDCOMP	Vendas não tributadas (E)	Crédito de ofício (F)	Frete de transferência dos produtos (G)	Valor devido (H=C+D+E-A-B-F+G)	Valor declarado em DCTF (I)	COFINS a lançar (J=H-I)
dez/18	R\$ -	R\$ 4.080.278,96	R\$ 3.875.610,59	R\$ 7.490.400,49	02391.20601.180219.1.5.19-2353	R\$ 626.585,08	R\$ 168.455,09	R\$ 119.991,96	R\$ 7.863.854,07	R\$ -	R\$ 7.863.854,07
Apuração correta											
dez/18	R\$ -	R\$ 4.080.278,96	R\$ 3.875.610,59	R\$ 7.490.400,49	02391.20601.180219.1.5.19-2353	R\$ 626.585,08	R\$ 168.455,09	R\$ 119.991,96	R\$ 373.453,58	R\$ -	R\$ 373.453,58

Neste ponto, observou-se que na apuração do saldo de PIS e Cofins do período, de créditos pleiteados via PER/DCOMP, ocorreu apenas em relação a dezembro de 2018. Daí, após consulta ao sistema de controle de créditos da RFB, verificou-se que referidos PER/DCOMP consubstanciam Pedidos de Ressarcimento vinculados à receitas de vendas não tributadas no mercado interno no período de apuração.

Os pedidos de ressarcimento realizados pela Recorrente estavam relacionados à vendas de mercadorias não tributadas no mercado interno e em valor correspondente a saldo credor, após subtração do valor do crédito utilizado para desconto da contribuição devida no período.

Neste ponto, entendeu o julgador de piso que, independentemente, da forma de utilização que este venha a dar ao mesmo. Se pertinentes as glosas efetuadas pela autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, cabe o lançamento exclusivamente sobre as contribuições a pagar, cujo valor já encontra-se majorada pela anulação dos descontos dos créditos glosados, assim se pronunciou:

**“Não existe previsão legal que autorize o lançamento sobre o saldo do crédito apurado pelo contribuinte, independentemente da forma de**

**utilização que este venha a dar ao mesmo.** Se pertinentes as glosas efetuadas pela autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, cabe o lançamento exclusivamente sobre as contribuições a pagar, cujo valor já encontra-se majorada pela anulação dos descontos dos créditos glosados. À autoridade competente para decidir o pedido de ressarcimento e sobre as compensações vinculadas a tal PER, objeto dos créditos glosados em procedimento fiscal, cabe o indeferimento do crédito e, se for o caso, o lançamento da multa isolada por compensações não homologadas, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. **Mas nunca o lançamento das contribuições a pagar, em cada período, cumulada com os créditos glosados, ainda que estes tenham sido objeto de pedido de ressarcimento. Seria o mesmo que promover uma dupla glosa sobre o mesmo crédito.**

Desse modo, ainda que imperasse o argumento da desclassificação dos créditos privilegiados, com a consequente impossibilidade de ressarcimento de créditos vinculados a mercadorias tributadas no mercado interno, a decisão a que poderia chegar a autoridade fiscal seria a de indeferir os pedidos de ressarcimento veiculados, nunca a de somar o valor dos créditos pleiteados para quantificação da contribuição devida no período.

(...)

**Assim, deve ser cancelado o cômputo do valor pleiteado nos Pedidos de Ressarcimento referidos na apuração das contribuições devidas para o PIS e a Cofins (...).” (destacou-se)**

O julgador de piso ao decidir reconheceu que quanto ao pedido de ressarcimento e sobre as compensações vinculadas a tal PER cabe o indeferimento do crédito, caso haja glosa, mas não o lançamento das contribuições a pagar cumulada com os créditos glosados, ainda que estes tenham sido objeto de pedido de ressarcimento. Seria o mesmo que promover uma dupla glosa sobre o mesmo crédito.

Daí, assevera o julgador de piso ainda que houvesse a impossibilidade de ressarcimento de créditos vinculados a mercadorias tributadas no mercado interno, seria devido o indeferimento dos pedidos de ressarcimento veiculados, mas não caberia somar o valor dos créditos pleiteados para quantificação da contribuição devida no período.

Assim, decidiu o julgador “a quo” por cancelar o cômputo do valor pleiteado nos Pedidos de Ressarcimento referidos na apuração das contribuições devidas para o PIS e a Cofins no mês de dezembro de 2018.

Aqui não há reforma a fazer. E por consequência, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício neste tópico recursal.

### Da Classificação Fiscal do capuccino e café com leite

A empresa Recorrente é empresa do ramo alimentício, produtora de café torrado e moído, torrefação, moagem e beneficiamento em geral do café, bem como, se dedica à industrialização de bebidas e outras preparações alimentícias à base de café, com destaque para o cappuccino em pó e o café com leite em pó.

Vale dizer, que o referido NCM tem alíquota zero do PIS e da Cofins, consoante inciso XXI, art. 1º da Lei nº 10.925/2004 (incluído pela Lei nº 12.839/2013):

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

[...]

XXI - café classificado nos códigos 09.01 e 2101.1 da Tipi; (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
<b>21.01</b>	<b>Extratos, essências e concentrados de café, chá ou mate e preparações à base destes produtos ou à base de café, chá ou mate; chicória torrada e outros sucedâneos torrados do café e respectivos extratos, essências e concentrados.</b>	
2101.1	- Extratos, essências e concentrados de café e preparações à base destes extratos, essências ou concentrados ou à base de café:	
<b>2101.11</b>	-- Extratos, essências e concentrados	
2101.11.10	Café solúvel, mesmo descafeinado	0
2101.11.90	Outros	0
2101.12.00	-- Preparações à base de extratos, essências ou concentrados ou à base de café	0
2101.20	- Extratos, essências e concentrados de chá ou de mate e preparações à base destes extratos, essências ou concentrados ou à base de chá ou de mate	
2101.20.10	De chá	0
2101.20.20	De mate	0
2101.30.00	- Chicória torrada e outros sucedâneos torrados do café e respectivos extratos, essências e concentrados	0
<b>21.02</b>	<b>Leveduras (vivas ou mortas); outros microrganismos monocelulares mortos (exceto as vacinas da posição 30.02); pós para levedar, preparados.</b>	
2102.10	- Leveduras vivas	
2102.10.10	<i>Saccharomyces boulardii</i>	0

Segundo a denúncia fiscal, a Recorrente recolheu a menor os tributos por ter feito uso incorreto da classificação das mercadorias- café classificado na subposição 2101.1, da TIPI pela Contribuinte, com alíquota zero (2101.1 - Extratos, essências e concentrados de café e preparações à base destes extratos, essências ou concentrados ou à base de café:).

Por isso, os produtos acima descritos sofreram uma reclassificação pela Receita Federal do Brasil (RFB), na subposição 1901.9090, da TIPI- (19.01 Extratos de malte; preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolos, amidos, féculas ou de extratos de malte, que não contenham cacau ou que contenham menos de 40 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições; preparações alimentícias de produtos das posições 04.01 a 04.04, que não contenham cacau ou que contenham menos de 5 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições. 1901.90- Outros)

De um lado temos a Contribuinte que defende a posição 2101.1, sustenta que a mercadoria é a descrição do conteúdo da NESH. O documento técnico assim se apresenta (e-fls. 109):

1) Os ingredientes que constituem as amostras dos produtos abrangidos pelos itens nº 1 (cápsula de café com leite – lote L2697/16) e 2 (cápsula de cappuccino – classic – lote L2696/16) da Adição 001 do documento apresentado para estudo (DI nº 17/0187292-9) são os seguintes:

Adição	item nº	nome comercial	composição qualitativa	composição quantitativa
001	1	cápsula de café com leite	positivo para: <b>café</b> positivo para: <b>leite</b> positivo para: <b>minerais</b> positivo para: <b>aditivos</b>	teor de café: <b>50%</b> teor de leite: <b>42%</b> teor de minerais: <b>4%</b> teor de aditivos: <b>4%</b>
	2	cápsula de cappuccino – classic	positivo para: <b>café</b> positivo para: <b>leite</b> positivo para: <b>cacau</b> positivo para: <b>minerais</b> positivo para: <b>aditivos</b>	teor de café: <b>42%</b> teor de leite: <b>33%</b> teor de cacau: <b>16%</b> teor de minerais: <b>5%</b> teor de aditivos: <b>4%</b>

Praça da República, 36 - 3º andar - conj.11/12 - Tronco Chave (13) 3233-1307 - Fax (13) 3235-3238 - Santos  
Rua Leais Paulistanos, 394 – conj. 603 - Tel. (11) 2215-9468 - Fax (11) 2215-9317 - São Paulo  
Celular (13) 9764-6412 - (13) 9713-3269  
E-mail: laap@laap.com.br

Documento de 7 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo código de localização EP03.0125.16558.HYPD.  
Original

RS NOVO HAMBURGO DRF

Fl. 110

**LUIZ AURÉLIO ALONSO**

Peritagens - Inspeções - Avaliações - Análises - Consultoria  
Engenharia - Química Industrial - Segurança Industrial  
Engenharia Aduaneira - Mercologia  
Laboratório de Análise Química  
CREA 0600324653, CRQ 04302652, DNSHT 3006

.2/3.

2) Conforme pode ser verificado na resposta ao quesito anterior, a amostra denominada cápsula de café com leite (Adição 001 – item 1 - **cápsula de café com leite** – lote **L2697/16**) **não contém cacau em sua formulação**, enquanto que a amostra denominada **cápsula de cappuccino – classic** (Adição 001 – item 2 - **cápsula de cappuccino – classic** – lote **L2696/16**) apresenta um **teor de cacau igual a 16%** (ver também a resposta ao quesito nº 1 e o **Relatório de Ensaio**)

Nota importante: o **Relatório de Ensaio** relativo as análises efetuadas nas amostras coletadas e analisadas encontram-se anexadas a este **Pedido de Exame Laboratorial**.

Do outro lado, a Autoridade fiscal diverge da posição 2101.1, visto que o café não responde por mais de 50% dessa composição, razão pela qual não seria preponderante ou formando a base da mistura.

Neste ponto recursal, o julgador de piso reconheceu como adequada a classificação das mercadorias cappuccino e café com leite na posição 2101.1 da TIPI, ao entender não ser adequada a reclassificação fiscal, pois ainda que fosse razoável a adoção do critério da relação quantitativa dos ingredientes, a exigência de mais de 50% para determinação do ingrediente como sendo a base da preparação da bebida, assevera que sequer considerou-se os itens Cápsula Café com Leite e Cappuccino Classic como preparações à base de café, não obstante a preponderância quantitativa desse ingrediente em tais preparações.

Pois bem.

A controvérsia que ora se examina: segundo o Fiscal, essa base da mistura, trata-se de ingrediente que deveria responder a mais de 50% da composição; e segundo a contribuinte, trata-se de ingrediente que confere a característica essencial do produto, ainda que não preponderante.

Preliminarmente, há que discorrer, ainda que sumariamente, sobre a origem da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), lastreada no Sistema Harmonizado (SH), base da Tarifa Externa Comum (TEC), de modo que a análise da classificação tarifária torne-se totalmente compreensível, já que a matéria não é amena.

A "Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias" foi firmada em junho de 1983, sob os auspícios do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), tornando-se o Brasil signatário da mesma em 31 de outubro de 1986, sendo essa Convenção aprovada em nosso país pelo Decreto Legislativo nº 71, de 1988, e promulgada pelo Decreto nº 97.409, de 1988, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1989.

O Sistema Harmonizado- SH compreende mais de 1.200 Posições, que, com exceção de algumas centenas, foram divididas em Subposições de 1º nível que, por sua vez, foram ou não subdivididas em Subposições de 2º nível, formando, aproximadamente, 5.000 grupos distintos de mercadorias, identificadas por um código de 6 (seis) dígitos, chamado "Código SH". Os 4 (quatro) primeiros dígitos correspondem à Posição, enquanto o 5º (quinto) e o 6º (sexto) identificam as Subposições de 1º e 2º níveis, respectivamente, indicando-se com zero a ausência desses desdobramentos.

Com o advento do Mercosul, foi criada uma nomenclatura própria, baseada no SH, denominada de Nomenclatura Comum do Mercosul (NCNO, que serviu de base para a criação da tarifa aduaneira utilizada pelos países do Mercosul, denominada de Tarifa Externa Comum (TEC), A NCM acrescentou aos 6 (seis) dígitos do SH, mais 2 (dois):

Item e Subitem.

Logo, o código NCM é constituído por 8 (oito) dígitos. O Item é indicado pelo 7º (sétimo) dígito e o Subitem pelo 8º (oitavo) dígito. A NCM compreende, ainda, além das Regras Gerais de Interpretação do SH (que incorporou), 2 Regras Gerais Complementares (RGC) e Notas Complementares.

Grande parte das Seções e dos Capítulos da Nomenclatura do SH/NCM está precedida de Notas que, como as Regras Gerais, constituem parte integrante da Nomenclatura e têm o mesmo valor legal, sendo denominadas de Notas de Seção e Notas de Capítulo. Há, também, Notas que somente dizem respeito à interpretação dos textos das Subposições e são chamadas de Notas de Subposição. Há, ainda, Notas Complementares, que norteiam a classificação no âmbito regional (Mercosul).

O SH apóia-se também em publicações complementares, concebidas para facilitar a sua interpretação uniforme, dentre elas estão as Notas Explicativas do SH ou, simplesmente, NESH, que compreendem a interpretação oficial do SH (até o nível de Subposição). Aversão utilizada pelo Brasil é a "lusu-brasileira", aprovada pelo Decreto nº 435, de 1992, com o texto consolidado através de Instruções Normativas.

A Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM) baseia-se na NCM, e integra, junto com as alíquotas do IPI, a Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

Outro ponto importante que merece destaque, dizem respeito aos laudos técnicos e os pareceres técnicos que visam descrever o produto em questão e podem fornecer esclarecimentos relevantes, embora possuam um escopo limitado. Por isso, o parecer técnico se

relaciona propriamente com o produto/mercadoria, sem levar em conta os apontamentos feitos pelas partes. É dizer que o Parecer Técnico não classifica, mas descreve e esclarece questões com base científica.

No presente caso, os produtos da Contribuinte foram submetidos a análise técnica, em razão da autuação sofrida.

Vejamos as posições respectivamente:

O capítulo 2101 trata dos produtos concentrados de café e a base de café, dentre outros, esta é a posição que defende a Contribuinte.

21.01 Extratos, essências e concentrados de café, chá ou mate e preparações à base destes produtos ou à base de café, chá ou mate; chicória torrada e outros sucedâneos torrados do café e respectivos extratos, essências e concentrados.

2101.1 - Extratos, essências e concentrados de café e preparações à base destes extratos, essências ou concentrados ou à base de café:

O capítulo 1901 trata de extratos de malte e preparações alimentícias que não contenham cacau ou tenha menos de 40% deste, dentre outros, esta é posição que abriga a Autoridade Fiscal, sugerida pela Solução de Consulta Diana 9ª RF 60/0318.

19.01 Extratos de malte; preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolos, amidos, féculas ou de extratos de malte, que não contenham cacau ou que contenham menos de 40 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições; preparações alimentícias de produtos das posições 04.01 a 04.04, que não contenham cacau ou que contenham menos de 5 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições.

1901.10

Preparações para alimentação de lactentes e crianças de tenra idade, acondicionadas para venda a retalho

1901.20

- Misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos, da posição 19.05

1901.90

- Outros

A questão controvertida repousa no café ser a base ou juntamente com outros produtos ser uma preparação?

A Autoridade fiscal tem o entendimento de não classificar as mercadorias na posição 2101.1, pelo fato do café não corresponde por mais de 50% dessa composição, razão pela qual não seria preponderante ou formando a base da mistura. Observando a NESH do subcapítulo 2101, não consta qualquer menção de proporção de café.

#### NOTA EXPLICATIVA

Esta posição compreende:

- 1) Os extratos, essências e concentrados de café. Podem preparar-se a partir do café propriamente dito, mesmo descafeinado, ou a partir de misturas, em quaisquer proporções, de café com sucedâneos do café. Podem apresentar-se líquidos ou em pó, geralmente muito concentrados. Inclui-se, particularmente, neste grupo, o café instantâneo, obtido por infusão seguida de desidratação ou, ainda, por infusão seguida de congelamento e, depois, secagem a vácuo.
- 2) Os extratos, essências e concentrados de chá ou de mate. Correspondem, mutatis mutandis, aos produtos descritos no parágrafo precedente.
- 3) As preparações à base de extratos, essências e concentrados referidos nos números 1 e 2, acima. Trata-se de preparações à base de extratos, essências ou de concentrados de café, chá ou mate (e não daquelas que se obtêm por adição de café, chá ou mate a outras substâncias). Esta posição inclui os extratos, etc., a que se tenha adicionado, durante a fabricação, amidos ou outros hidratos de carbono.
- 4) As preparações à base de café, chá ou mate. Estas preparações abrangem, entre outras:
  - a) As pastas de café, compostas de café torrado e moído, gorduras vegetais, etc., e, por vezes, ainda, outros ingredientes; e
  - b) As preparações à base de chá, que consistam numa mistura de chá, leite em pó e açúcar.

Conforme a explicação da NESH acima, inexistente a proporção de café para classificá-lo ou desclassificá-lo da subposição referida.

Já na posição 1901.90.90, sugerida pela Autoridade Fiscal, tem como preparação alimentícia um grupo de diversos componentes alimentícios, visto que na NESH desta subposição não há menção do café ou derivado deste. A Autoridade Fiscal observou a proporção baixa do café presente nas amostras, mas temos que considerar que o extrato do café serve como base para os produtos. Inclusive é sabido que em alguns países, a proporção do café é muito inferior à proporção que se prepara aqui no Brasil, no entanto, pelo sabor e cheiro é indiscutível que se trata de café.

Cabe destacar, que pelas amostras dos referidos produtos, o que se tem são as notas de sabor ou notas sensoriais, neste caso, notas de cacau e leite, por isso, quando as bebidas são ingeridas, remete-nos ao sabor também do chocolate e leite, mas os produtos em si são à base do café, é este o elemento principal, sem ele fica a bebida descaracterizada.

Uma vez que as proporções estão sendo ventiladas nestes autos e caso seja necessário correlacionar aos produtos analisados, importante observar que mais assertiva seria a posição 2101, já que a NESH desta compreende o extrato de café como à base deste.

Se tivéssemos que considerar as proporções, nas mercadorias relacionadas, certo é que o café seria o mais expressivo, pois de forma literal da análise, temos o elemento do café preponderante com relação aos demais.

Com vistas a esclarecer melhor a questão, podemos nos socorrer das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, no caso em comento, melhor atenderia a regra 3. "b".

Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3-"a", classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

Por esta regra acima, no tocante as mercadorias em análise, temos o café como a característica essencial. Tanto que quando se compra o "café com leite" ou o "Cappuccino", é indiferente a proporção do café e seus outros elementos na mistura ou preparação desta bebida para o consumidor, entretanto, o sabor, o cheiro, tem no café a sua característica essencial.

Diante disso, assiste razão a Contribuinte, tendo como devida a classificação fiscal dos produtos acima descritos o NCM 2101, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício para confirmar a classificação fiscal adotada pela Contribuinte no presente tópico.

## **2) Glosa de fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa**

No que se refere às glosas sobre dispêndios com fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, o tema não merece maiores digressões frente a Súmula CARF nº 217, por isso, a aplico para negar provimento ao presente tópico recursal.

“Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas”

Por fim, ratifico a decisão recorrida, para ressaltar, que a manutenção da glosa de créditos relativa ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte impacta diretamente no saldo de créditos disponível para utilização pelo contribuinte, portanto, devendo ela ser considerada na análise dos créditos objeto dos Pedidos de Ressarcimento referenciados neste Acórdão, situação que deve ser observada pela unidade de origem, para que considere os termos deste Acórdão na decisão relativa à análise dos créditos pleiteados, dada a vinculação existente.

Ante todo exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício, confirmando-se a decisão “a quo” para que manter a classificação fiscal adotada pela Contribuinte dos produtos na subposição 2101.1 da TIPI, e, negar provimento ao Recurso Voluntário.

É o voto.

*Assinado Digitalmente*

**Juciléia de Souza Lima**