



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.723608/2017-79
ACÓRDÃO	9303-016.933 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	25 de setembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	BRF S.A. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/07/2012, 31/08/2012, 30/09/2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. DIFERENÇAS FÁTICAS. CONTRARIEDADE A PRECEDENTE VINCULANTE. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de Acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, o Colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que as situações enfrentadas no paradigma e no recorrido apresentam diferenças fáticas substanciais e contrariam precedente vinculantes.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/07/2012, 31/08/2012, 30/09/2012

CRÉDITOS DE PIS. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 217.

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.

CRÉDITOS. PIS. DESPESAS PORTUÁRIAS NA EXPORTAÇÃO. OPERAÇÕES LOGÍSTICAS NA EXPORTAÇÃO. MOVIMENTAÇÃO DE CARGA E DESCARGA. PRODUTOS ACABADOS. NÃO CABIMENTO. SÚMULA CARF 232.

Despesas portuárias ou operações logísticas na exportação de produtos acabados não constituem insumos do processo produtivo do Contribuinte, por não se enquadrarem no conceito fixado de forma vinculante pelo STJ

quanto aos critérios de essencialidade e relevância. Tais serviços sucedem o processo produtivo da empresa, não guardando com ele qualquer vínculo de essencialidade ou relevância. Tese endossada pela Súmula CARF 232, publicada após o início do julgamento.

CARNE TEMPERADA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Em se tratando de carne temperada, a correta classificação fiscal segundo a NCM não depende apenas da mercadoria ser ou não “*in natura*”, devendo a carne temperada, exceto se apenas com sal, ser classificada no Capítulo 16. Tese endossada pela Informação Fiscal Cosit/Ceclam nº 98.037, de 15 de agosto de 2023.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 31/07/2012, 31/08/2012, 30/09/2012

CRÉDITOS DE COFINS. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 217.

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.

CRÉDITOS. COFINS. DESPESAS PORTUÁRIAS NA EXPORTAÇÃO. OPERAÇÕES LOGÍSTICAS NA EXPORTAÇÃO. MOVIMENTAÇÃO DE CARGA E DESCARGA. PRODUTOS ACABADOS. NÃO CABIMENTO. SÚMULA CARF 232.

Despesas portuárias ou operações logísticas na exportação de produtos acabados não constituem insumos do processo produtivo do Contribuinte, por não se enquadrarem no conceito fixado de forma vinculante pelo STJ quanto aos critérios de essencialidade e relevância. Tais serviços sucedem o processo produtivo da empresa, não guardando com ele qualquer vínculo de essencialidade ou relevância. Tese endossada pela Súmula CARF 232, publicada após o início do julgamento.

CARNE TEMPERADA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Em se tratando de carne temperada, a correta classificação fiscal segundo a NCM não depende apenas da mercadoria ser ou não “*in natura*”, devendo a carne temperada, exceto se apenas com sal, ser classificada no Capítulo 16. Tese endossada pela Informação Fiscal Cosit/Ceclam nº 98.037, de 15 de agosto de 2023.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a “frete de produto acabado” e “operações de movimentação, serviços de carga e descarga, operador logístico”, para, no mérito, dar-lhe provimento, por unanimidade de votos, para manter as glosas de “frete de produto acabado” e “operações de movimentação, serviços de carga e descarga, operador logístico”. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso especial do Contribuinte, para, no mérito, por unanimidade de votos, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovich Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos Especiais de divergência interpostos pela **Fazenda Nacional** e pelo **Contribuinte** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3201-005.725**, de 25/09/2019 (fls. 2038 a 2070)¹, que, por **unanimidade de votos, negou provimento ao Recurso de Ofício e deu provimento parcial ao Recurso Voluntário**, para reverter a glosa sobre: a) despesas com fretes (apenas das despesas de frete nos serviços de transporte de EPI, material de laboratório, material de limpeza de unidade produtiva, intermediários e movimentação interna de produtos em elaboração e acabados e na aquisição de ativo imobilizado com direito ao crédito); b) aquisição de Pallets; c) custos com Operações de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga, Operador Logístico; d) custos com Peças e Serviços para Manutenção de Máquinas e Equipamentos (em relação a peças e serviços de bens alocados nas unidades produtivas); e) custos

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

com Manutenção de Edificações, que deverão ser apropriados de acordo com a respectiva taxa de depreciação (aplicados na atividade da empresa); f) custos com Lubrificantes e Graxas; g) custos com embalagens, h) custos com Materiais de Laboratório e Sanitário (higienização da unidade produtiva); i) custos com EPI e Indumentárias; e j) custos com instrumentos, integrado pelo teor do **Acórdão de Embargos nº 3201-011.255**.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Autos de Infração** para exigência de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, não cumulativas, referentes ao período de outubro a dezembro de 2012, nos valores de R\$ 5.289.040,11 e de R\$ 24.361.639,33, respectivamente, acrescidos de multa ofício de 75% e juros de mora.

No Relatório Fiscal de fls. 758 a 911, referente aos processos administrativos **11516.723608/2017-79** (auto de infração), e 10983.917660/2016-34, 10983.917659/2016-18, 10983.917661/2016-89 e 10983.917658/2016-65 (pedidos de ressarcimento), foram efetuadas glosas, basicamente, em relação a: (a) Crédito presumido de ICMS; (b) Incorreta classificação fiscal de carnes temperadas, Kit Felicidade (Chester) Perdigão e outros, e produtos informados com NCM 1902; (c) fretes; (d) insumos que não se amoldam ao conceito normativamente estabelecido; (e) bens sujeitos à alíquota zero; (f) CFOP incompatível com aquisição de insumos; e (g) atividades agroindustriais - créditos presumidos da Lei nº 12.058/2009 e IN RFB nº 977/2009, e créditos Presumidos da Lei nº 12.350/2010 e IN RFB nº 1.157/2011.

Em sua **Impugnação**, alegou a empresa, em síntese, que: (a) os processos devem ser julgados em conjunto; (b) há nulidade da autuação, pelo fato de ter sido a glosa do 4º trimestre de 2012 apenas a partir da análise de planilhas e documentos fiscais, cabendo, alternativamente, a conversão em diligência para análise minuciosa do processo produtivo; (c) a apropriação dos créditos das contribuições foi correta (como demandado nos pedidos de ressarcimento e questionado nas respectivas manifestações de inconformidade, julgadas em conjunto); (d) os créditos presumidos de ICMS não representam ingressos de receita, mas mera recuperação e custos, não integrando a base de cálculo das contribuições; (e) para a correta classificação da mercadoria, deve-se partir das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado – RGI-SH e não diretamente a partir da NESH como realizado pela fiscalização; (f) pela primeira regra de classificação, conforme descrita no item 2, “a” e “b” da RGI/SH, já seria possível classificar os produtos comercializados, pois com base nos “textos das posições e das notas de seção e de capítulo” é possível enquadrar os produtos nas corretas classificações fiscais, não sendo necessário ingressar nas demais regras gerais para interpretação do sistema harmonizado quando a primeira regra de classificação já é atendida; (g) em relação às carnes especificados durante a fiscalização e consolidados no relatório fiscal - classificadas nos NCMs nº 0202.3000, 0203.2900, 0207.1200, 0207.1400, 0207.2500 e 0207.2700, sujeitas à alíquota zero, nos termos do art. 1º, XIX, alíneas “a” e “b” da Lei nº 10.925/04 -, defende que, pela composição dos ingredientes é possível

verificar que "a elas não são adicionadas substâncias que alterariam a sua natureza química" e o fato de as carnes "serem temperada para exclusiva conservação não altera em nada o seu caráter in natura"; (h) em relação aos produtos denominados Kit Felicidade (Chester) Perdigão e outros, no item V.2 – KIT FELICIDADE (CHESTER) PERDIGÃO E OUTROS, explica que a classificação fiscal adotada diz respeito ao produto principal que compõe o Kit e afirma que não faz sentido "o entendimento da Fiscalização de que cada componente do produto tenha uma classificação fiscal diferente"; e (i) em relação aos demais produtos, tece considerações sobre a classificação de PÃO DE QUEIJO (NCM 1902.1100), SANDUÍCHE HAMB. E DA TORTA DE PEITO DE PERU E TORTA IOGURTE DE PALMITO E CATUPIRY (NCM 1902.2000), COXINHA DE FRANGO (NCM 1902.3000).

No **julgamento de primeira instância** (fls. 1850 a 1874), a DRJ considerou parcialmente procedente a impugnação, em síntese, sob os seguintes fundamentos: (a) não houve nulidade; (b) a autuação desconsiderou lei vigente (Lei Complementar 160/2017), devendo ser afastada a exigência referente a créditos presumidos de ICMS; (c) ao contrário do que entende a impugnante, já na primeira das RGI-SH está estabelecido que a classificação há que ser determinada, antes, pelos textos das posições e também pelos textos das "Notas de Seção e de Capítulo" e, somente depois, se necessário e possível for, pelas demais regras; (d) a fiscalização procedeu à classificação das mercadorias na NCM conforme as regras estabelecidas para tanto, observando os textos da posição e da nota (considerações gerais) do Capítulo 2 (Carnes e miudezas, comestíveis), transcritos no relatório fiscal, os quais deixam claro que: as posições 02.02 (Carnes de animais da espécie bovina, congeladas), 02.03 (Carnes de animais da espécie suína, frescas, refrigeradas ou congeladas) e 02.07 (Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05) não compreendem as carnes cozidas (inclusive assadas) ou temperadas, devendo toda a carne temperada (exceto se apenas com sal) ser classificada no Capítulo 16; (e) diversos itens da listagem relativa ao capítulo 2 da NCM são identificados como kits, mas as informações prestadas em resposta do Termo de Intimação nº 007/2017 (fl. 730) a respeito dos ingredientes dos kits não são completas, juntando quadro contendo os ingredientes, conforme informado pela interessada, do produto KIT FELICIDADE (CHESTER) PERDIGÃO; (f) e empresa descreve um conjunto de materiais que não se enquadram na condição de sortido para venda a retalho e sim em um conjunto de produtos que devem ter classificação fiscal individual, porque o item 158367, BOLSA TERM TIRACOLO 430X320X120MM PERD, trata-se de sacola térmica que não se constitui, nos termos da RGI/SH nº 5, uma embalagem do tipo normalmente utilizado com as mercadorias que ora acondiciona (sendo reutilizável), devendo seguir regime próprio; (g) os temperos incluídos no produto CHESTER INTEIRO ELAB (CHT), que faz parte do KIT FELICIDADE (CHESTER) PERDIGÃO, são sal, GLICOSE MILHO PO (MOR-REX 1940/DRYGILL), TRIPOLIFOSFATO SÓDIO (STP), GLUTAMATO MONOSSÓDICO e CONDIMENTO EMBUTIDO CARNE GALINHA, e, portanto, o produto contém temperos que não se limitam a sal, condição necessária para permanecer no capítulo 2 da NCM; (h) com base na Resolução CAMEX nº 94/2011, publicada no DOU de 12/12/2011, seção 1, página 20 e nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias – NESH, aprovado pela IN RFB nº 807/2008, com as alterações da IN RFB nº 1.260/2012, vigente à época dos fatos, conclui que independentemente

da classificação correta de cada uma das dezenas de itens relacionados, o importante no caso em tela é que os referidos itens não se classificam na posição 1902 e seus desdobramentos e, portanto, deveriam ter sido tributados normalmente já que não estão amparados por qualquer comando legal que elimine a tributação, discorrendo individualmente sobre os produtos; e (i) tendo em vista o montante da exoneração, efetuou-se a interposição de recurso de ofício.

No **recurso voluntário** (fls 1881 a 1969), a empresa reitera as alegações de defesa, demandando comprovação individualizada da essencialidade e relevância dos itens glosados no processo produtivo, destacando que os diversos tipos de fretes glosados são inerentes ao referido processo, sujeito ainda ao controle de outros órgãos, tratando ainda de *pallets*, custos com Operações de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga, Operador Logístico, custos com Peças e Serviços para Manutenção de Máquinas e Equipamentos, custos com Manutenção de Edificações, custos com Lubrificantes e Graxas, custos com embalagens, custos com Materiais de Laboratório e Sanitários, custos com Higienização e Limpeza, custos com EPI e indumentária, custos com instrumentos, produtos adquiridos com alíquota zero, produtos adquiridos com crédito presumido da agroindústria, necessidade de conversão em diligência, e correta classificação das mercadorias. O Contribuinte ainda contra-arrazoou o recurso de ofício (fls. 1972 a 1976).

No âmbito do CARF, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3201-005.725**, que, como exposto ao início, por unanimidade de votos, negou provimento ao Recurso de Ofício e deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa sobre diversos itens.

O Contribuinte, ciente da decisão, apresentou embargos de declaração, suscitando omissões e contradições, analisadas no **Acórdão de Embargos nº 3201-011.255** (fls. 2381 a 2404), que acolheu parcialmente os embargos, com efeitos infringentes, nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, para sanar a omissão quanto às glosas dos créditos de PIS e Cofins sobre os produtos adquiridos com créditos presumidos para a agroindústria, no sentido de mantê-las, conforme lançado pela fiscalização; (II) reverter as glosas de créditos, (i) por maioria de votos, sobre serviços de conserto de *pallets* e repaletização, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ana Paula Pedrosa Giglio, que acolhiam os embargos de forma mais restritiva, e, (ii) por unanimidade de votos, sobre os materiais sanitários (higienização da unidade produtiva), além dos créditos sobre os materiais de laboratório; (III) pelo voto de qualidade, negar direito a crédito em relação aos valores referentes a custos, não ativados, com manutenção de edificações, vencidos os conselheiros Márcio Robson Costa (Relator), Tatiana Josefovicz Belisário e Mateus Soares de Oliveira, que reconheciam o direito, sendo designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, e, (IV) por unanimidade de votos, em não acolher os embargos em relação aos gastos com frete.

A Fazenda Nacional foi cientificada do **Acórdão de Embargos nº 3201-011.255**, não tendo apresentado alteração do recurso especial que já havia interposto.

Da matéria submetida à CSRF

Cientificada do Acórdão nº **3201-005.725**, em 13/12/2019, a **Fazenda Nacional** interpôs, em 18/12/2019, **Recurso Especial**, apontando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias: (i) Crédito de Pis e Cofins - Fretes não relacionados a vendas; (ii) Crédito de Pis e Cofins – Pallets; (iii) Crédito de Pis e Cofins – embalagens de transporte; (iv) Crédito de Pis e Cofins - Custos com operações de movimentação, serviços de carga e descarga, operador logístico; (v) Crédito de Pis e Cofins - Ferramentas, peças e serviços para manutenção de máquinas e equipamentos; e (vi) Crédito de Pis e Cofins - Manutenção de edificações.

Em exame monocrático de admissibilidade (fls. 2130 a 2142), entendeu-se caracterizada a divergência para os itens: “i” (tendo como paradigma o Acórdão 3401-01.692), “ii” (tendo como paradigmas os Acórdãos 9303-009.312 e 9303-009.308), “iii” (tendo como paradigma o Acórdão 9303-006.799), “iv” (tendo como paradigma o Acórdão 9303-006.107), e “v” (tendo como paradigma o Acórdão 3403-002.477).

Em contrarrazões (fls. 2229 a 2255) o Contribuinte defende a manutenção do acórdão recorrido nos itens que são objeto de recurso fazendário.

Cientificado do Acórdão nº **3201-005.725**, e do **Acórdão de Embargos nº 3201-011.255**, o **Contribuinte** interpôs, tempestivamente, em 16/04/2024, **Recurso Especial**, apontando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias: Classificação Fiscal. Carnes, apontando como paradigmas da divergência os Acórdãos 3402-009.900 e 3302-013.839.

Em exame monocrático de admissibilidade (fls. 2871 a 2882), entendeu-se caracterizada a divergência, à luz dos paradigmas que tratam da mesma recorrente, não havendo debate específico sobre as classificações individualizadas, mas apenas sobre a classificação, em geral, no Capítulo 2 ou no Capítulo 16 da NCM.

Em contrarrazões (fls. 2884 a 2897) a Fazenda Nacional defende a manutenção do acórdão recorrido no item que é objeto de recurso do Contribuinte.

Em 29/11/2024, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise dos Recursos Especiais do Contribuinte e da Fazenda Nacional.

Em 27/08/2025, o processo foi submetido a julgamento, tendo sido registrado em ata o seguinte resultado:

“Vistas à Conselheira Semíramis de Oliveira Duro. Na votação, acordaram os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a “frete de

produto acabado”, “*pallets*”, embalagens de transporte, e “operações de movimentação, serviços de carga e descarga, operador logístico”, para, no mérito, dar-lhe provimento parcial, para manter as glosas de “frete de produto acabado” e “operações de movimentação, serviços de carga e descarga, operador logístico”, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que deu provimento em menor extensão, apenas para “frete de produto acabado”, e indicou a intenção de apresentar declaração de voto. Acordaram ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso especial do Contribuinte. Nesse momento houve o pedido de vistas. Presidiu a sessão o Conselheiro Régis Xavier Holanda. Fez sustentação oral, pelo Contribuinte, a advogada Lisandra dos Santos Pacheco Nardi, OAB/SP 225.482”.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

RE da Fazenda Nacional

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da **2ª Câmara / 3ª Seção** do CARF (fl. 2131). Cabe, no entanto, tecer algumas considerações sobre os itens que tiveram seguimento, à luz dos paradigmas colacionados.

No que se refere a **Crédito de Pis e Cofins - Fretes não relacionados a vendas**, o acórdão recorrido, integrado pelo acórdão de embargos (não admitidos em relação a fretes), após apresentar diversos tipos de frete que teriam sido glosados pela fiscalização (“despesas com fretes, tais como: fretes intermediários, fretes de movimentação interna, **fretes de produto acabado**, fretes na aquisição de bens do ativo imobilizado, fretes na aquisição de EPI’s, frete nos serviços de limpeza, etc.”), decidiu (fls. 2049 a 2051), de forma geral, “reverter as glosas dos serviços de frete, ainda que esteja relacionada (*sic*) toda atividade produtiva da Recorrente, inclusive à aquisição EPI’s, materiais de limpeza e material de laboratório”. O paradigma colacionado (Acórdão 3401-001.692, do longínquo 14/02/2012) é anacrônico ao não admitir crédito para nenhum tipo de frete com base no inciso II do art. 3º das leis de regência, limitando o creditamento ao inciso IX, por oposição ao REsp nº 1.221.170, ressaltando-se, entre os fretes expressamente relacionados nas glosas fiscais, o “frete de produto acabado”. Assim, entendendo haver efetiva caracterização de divergência apenas para esse tipo de frete (de produtos acabados), sendo as demais divergências encontradas no exame monocrático obstadas regimentalmente por contrariedade a precedente vinculante do STJ.

Em relação a **Crédito de Pis e Cofins – Pallets**, o acórdão recorrido, integrado pelo acórdão de embargos (não admitidos em relação a fretes), tratou de aquisições de *pallets*, utilizados na organização da produção em unidades transportáveis e armazenáveis, entendendo-os essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Em sede de embargos, foram revertidas as glosas sobre serviços de conserto de *pallets* e repaletização, matérias não contestadas pela Fazenda. Os paradigmas colacionados (Acórdãos 9303-009.312 e 9303-009.308) demonstram bem a divergência em relação a aquisição de *pallets* para transporte, figurando ao lado das “embalagens para transporte). No que se refere a **Crédito de Pis e Cofins – embalagens de transporte**, as glosas revertidas pelo acórdão recorrido tratam de “alça injetável, caixas, embalagens específicas para cada tipo de produto, sacos *big bag*, dentre outros”, entendendo a fiscalização que somente confeririam créditos ao contribuinte as embalagens incorporadas ao produto no processo de industrialização, não podendo ser aceitos os créditos sobre os materiais de embalagem destinados a armazenagem e ao transporte de produtos acabados. No Acórdão 9303-006.799, paradigma invocado, que também trata de alimentos, decidiu-se, por voto de qualidade, em sentido oposto, caracterizando a divergência sobre embalagens de transporte. Ocorre que em ambas as divergências, referentes a *pallets* e embalagens, a tese fazendária é oposta à recentemente sumulada no âmbito deste CARF (**Súmula CARF nº 235**), o que impede o seguimento do recurso especial.

Em relação a **Crédito de Pis e Cofins - Custos com operações de movimentação, serviços de carga e descarga, operador logístico**, decidiu-se, no acórdão recorrido, em relação a armazenagem, pesagem, monitoramento, ovação e desova, inspeção, movimentação e realocação, deslocamentos e taxa de selagem de contêineres, que, à exceção de serviços de despachante aduaneiro, eram essenciais à produção/fabricação da agroindústria, revertendo o entendimento da fiscalização, de que tais gastos não geravam créditos por não se confundirem com fretes na operação de venda e serem realizados sobre os produtos acabados. O paradigma colacionado (Acórdão 9303-006.107) em rubrica denominada “Despesas com operador logístico”, negou créditos em relação a “Movimentação de entrada e saída de mercadorias: descarregamento de caminhões e empilhamento nas câmaras frigoríficas e depósitos; e carregamento de caminhões, de acordo com as ordens de carga de cada veículo”; “Expedição *picking*”: separação das caixas dos produtos, localizados nos *pallets* de armazenamento; de acordo com as datas de entrega e quantidades solicitadas pelos clientes”; “Expedição palletizada: o mesmo serviço citado no item anterior, porém com manuseio de *pallets* fechados”. Vê-se que aquilo que o acórdão recorrido denomina **“operações de movimentação, serviços de carga e descarga, operador logístico”** corresponde, em gênero, ao que o paradigma denomina **“Despesas com operador logístico”**, caracterizando a divergência.

Por fim, no que se refere a **Crédito de Pis e Cofins - Ferramentas, peças e serviços para manutenção de máquinas e equipamentos**, o acórdão recorrido reverteu, pelo critério da essencialidade, as glosas dos valores referentes a custos com peças e serviços para manutenção de máquinas e equipamentos (em relação a peças e serviços de bens alugados nas unidades produtivas). No paradigma (Acórdão 3403-002.477), de minha relatoria, e longínqua data

(24/09/2013), também ainda não se trabalhava com o conceito de insumos fixado de forma vinculante no REsp nº 1.221.170. Ademais, naqueles autos, as razões de decidir foram fundadas na lista específica de produtos constantes na relação apresentada pela fiscalização, entendidos como ativáveis, em circunstância que não guarda semelhança ou identidade com a encontrada no presente processo.

Pelo exposto, voto por conhecer em parte do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a “frete de produto acabado” e “operações de movimentação, serviços de carga e descarga, operador logístico”.

RE do Contribuinte

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da **2ª Câmara / 3ª Seção** do CARF (fl. 2875). Cabe, no entanto, avaliar se o acórdão recorrido trata das mesmas mercadorias analisadas nos paradigmas colacionados (Acórdãos 3402-009.900 e 3302-013.839), à luz dos mesmos debates jurídicos de classificação.

No acórdão recorrido, como exposto, são debatidas as classificações de alguns tipos de carnes (que o Contribuinte entende estarem corretamente classificadas nos códigos NCM 0202.3000, 0203.2900, 0207.1200, 0207.1400, 0207.2500 e 0207.2700), e, como da leitura dos autos verifica-se que as carnes comercializadas pela Recorrente são do tipo impregnadas com sal e outros condimentos, entendeu-se incorreta a classificação adotada pelo contribuinte, devendo as carnes serem classificadas “no Capítulo 16”.

São ainda debatidas no acórdão recorrido outras classificações de mercadorias não trazidas a este colegiado em sede recursal: (a) mercadorias que o contribuinte indica serem kits, mas a fiscalização descaracteriza como kits, mantendo a classificação de cada item apartada; (b) pão de queijo (que a recorrente sustenta ser no código NCM 1902.1100), em contrariedade à coletânea dos pareceres de classificação do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), que indica a subposição 1905.90; (c) sanduíches e tortas (que a recorrente defende serem classificados na posição 1902 do SH), também em desacordo com entendimentos do CCA; e (d) coxinha de frango (que a recorrente entende serem classificadas no código NCM 1902.3000), em desacordo com entendimento expresso em solução de consulta.

No paradigma 3402-009.900, deu-se provimento em relação à classificação do produto “carne”, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento. O voto vencido em tal precedente informa que além das questões fáticas acima abordadas, nas quais resta incontroverso que os produtos reclassificados tinham sido efetivamente submetidos a preparo com temperos e antioxidantes, as autoridades tributárias trouxeram diversas Soluções de Consulta da Receita Federal sobre os referidos produtos para demonstrar a correção do seu entendimento sobre a necessidade de reclassificação (v.g., Soluções de Consulta nº 2/2001, 71/2001, 85/2001, 13/2005 e 28/2008 da Diana/6RF). No voto vencedor, informa-se que a classificação fiscal adotada pela Recorrente

compreende as posições da NCM nº 0202.3000, 0203.2900, 0207.1200, 0207.1400, 0207.2500 e 0207.2700, e não poderia ser classificado na posição 1602, porque não passou por processo de cozimento. Citando soluções de consulta da posição 16.02, conclui a relatora que trata de preparações e conservas, abrangendo produtos como carne bovina cozida a vapor, rissoles de carne, empanada, torresmo, entre outros, e que, por tais razões, deve ser acatada a classificação fiscal adotada pelo Contribuinte para o produto “carne”.

Adicione-se que o paradigma 3302-013.839 também chegou a conclusão semelhante, por unanimidade de votos, entendendo que a interpretação trazida pela fiscalização, de que todas as carnes temperadas com outros condimentos, e não somente sal, devem ser classificadas no capítulo 16 se perfaz em exercício de presunção, restringindo os elementos contidos nas notas explicativas de ambos os capítulos de forma indevida.

Configurada, a nosso ver, a divergência, em relação a classificação de carnes.

Do Mérito

RE da Fazenda Nacional

Recorde-se que chegam à cognição deste colegiado, no mérito, os seguintes temas do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional: “frete de produto acabado” e “operações de movimentação, serviços de carga e descarga, operador logístico”.

Nenhum deles é novo no colegiado, já havendo posicionamento assentado desta turma uniformizadora de jurisprudência em relação a esses temas.

Em relação ao tema **frete de produto acabado**, entendo que deve ser aplicada ao caso a Súmula CARF nº 217:

“Súmula CARF nº 217

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

“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.”

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Pelo exposto, cabe o provimento do apelo fazendário em relação a tal item.

No que se refere a “operações de movimentação, serviços de carga e descarga, operador logístico”, é preciso destacar que a fiscalização glosou apenas tais despesas quando não se referiam a armazenagem ou frete de venda, e ocorriam após o término do processo produtivo (após a obtenção do produto final). Assim, o tratamento é o mesmo dado aos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, não havendo previsão normativa para a tomada de

créditos. Tais despesas, muitas vezes denominadas de serviços portuários, serviços logísticos, despesas portuárias etc. também são recorrentemente analisadas neste colegiado:

“CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. MOVIMENTAÇÃO DE CARGA E DESCARGA. PRODUTOS ACABADOS. NÃO CABIMENTO.

Despesas portuárias na exportação de produtos acabados não constituem insumos do processo produtivo do Contribuinte, por não se enquadrarem no conceito fixado de forma vinculante pelo STJ quanto aos critérios de essencialidade e relevância. Tais serviços não guardam qualquer vínculo com o processo produtivo da empresa.” (Acórdão 9303-015.131, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 14/05/2024, participaram ainda do julgamento os Cons. Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Liziane Angelotti Meira) *(grifo nosso)*

“CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS NA EXPORTAÇÃO. MOVIMENTAÇÃO DE CARGA E DESCARGA. ARQUEAÇÃO. PRODUTOS ACABADOS. NÃO CABIMENTO.

Despesas portuárias na exportação de produtos acabados e despesas de arqueação na exportação não constituem insumos do processo produtivo do Contribuinte, por não se enquadrarem no conceito fixado de forma vinculante pelo STJ quanto aos critérios de essencialidade e relevância. Tais serviços sucedem o processo produtivo da empresa, não guardando com ele qualquer vínculo de essencialidade ou relevância.” (Acórdão 9303-015.949, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 11/09/2024, participaram ainda do julgamento os Cons. Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda)

Em reforço ao entendimento aqui externado, cabe destacar que após o início do julgamento foi publicada a Súmula CARF nº 232, com o seguinte teor:

“As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas”.

Assim, em endosso ao posicionamento unânime deste colegiado sobre o tema, em *ratio* muito semelhante à adotada na já referida Súmula CARF 217 (agora já reforçada pela Súmula CARF nº 232), entendo que cabe o provimento do apelo fazendário em relação ao tema.

Portanto, voto pelo provimento parcial do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para reverter as glosas de “frete de produto acabado” e “operações de movimentação, serviços de carga e descarga, operador logístico”.

RE do Contribuinte

Resume-se o recurso especial do contribuinte ao debate sobre a classificação de carnes, que o contribuinte entende que deve ocorrer nos códigos NCM 0202.3000, 0203.2900, 0207.1200, 0207.1400, 0207.2500 e 0207.2700.

Não há controvérsia no presente processo, e nem nos paradigmas (do mesmo Contribuinte) sobre o que é a mercadoria: carne impregnada com sal e outros condimentos. O debate é jurídico, sobre a classificação de tal mercadoria à luz do Sistema Harmonizado.

Em primeiro lugar, cabe destacar que as Regas Gerais Interpretativas do Sistema Harmonizado, fruto de tratado internacional específico (no Brasil, incorporado a nosso ordenamento pelo Decreto 97.409/1988), e de caráter mundial, nos seis primeiros dígitos, buscam estabelecer um e tão somente um código para cada mercadoria existente ou que ainda existirá.

A Nomenclatura é aperfeiçoada em emendas, de cinco em cinco anos, cabendo inicialmente detectar qual a aplicável no período em análise.

Como destaca a fiscalização, à época dos fatos, era vigente a Resolução Camex nº 94, de 08/12/2011, que alterou a NCM. E o texto consolidado das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias – NESH, aprovado pela IN RFB nº 807/2008, era vigente com as alterações da IN RFB nº 1.260/2012.

Delimitado o período, cabe inicialmente identificar a posição correta (quatro dígitos iniciais), seguindo a Regra Geral Interpretativa 1, que estabelece que a classificação se inicia pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, sendo irrelevante o título dos capítulos.

A fiscalização entendeu incorretamente classificadas as mercadorias relacionadas às fls. 849 a 853 do Relatório Fiscal, tendo em conta que a classificação da mercadoria não depende apenas de esta ser ou não “in natura”, sendo necessário levar-se em conta todas as regras de classificação previstas na legislação.

Em relação às 3 posições nas quais o contribuinte classifica as mercadorias os textos da nomenclatura vigente à época eram:

- **02.02 Carnes de animais da espécie bovina, congeladas;**
- **02.03 Carnes de animais da espécie suína, frescas, refrigeradas ou congeladas;**
e
- **02.07 Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05.**

A fiscalização buscou nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado auxílio para identificar as diferenças entre as carnes classificadas nas posições do Capítulo 02 e nas posições do Capítulo 16:

“Distinção entre as carnes e miudezas deste Capítulo e os produtos do Capítulo 16.

Apenas se compreendem neste Capítulo as carnes e miudezas que se apresentem nas seguintes formas, mesmo que tenham sido submetidas a um ligeiro tratamento térmico pela água quente ou pelo vapor (por exemplo, escaldadas ou descoradas), mas não cozidas:

- 1) **Frescas** (isto é, no estado natural), **mesmo salpicadas de sal com o fim de lhes assegurar a conservação** durante o transporte.
- 2) **Refrigeradas**, isto é, resfriadas geralmente até cerca de 0°C, sem atingir o congelamento.
- 3) **Congeladas**, isto é, refrigeradas abaixo do seu ponto de congelamento, até o congelamento completo.
- 4) **Salgadas ou em salmoura, ou ainda secas ou defumadas**.

As carnes e miudezas levemente polvilhadas com açúcar ou salpicadas com água açucarada incluem-se também neste Capítulo.

As carnes e miudezas apresentadas sob as formas descritas nos números 1) a 4) acima incluem-se neste Capítulo, mesmo que tenham sido tratadas com enzimas proteolíticas (por exemplo, a papaína), no intuito de as tornar tenras, e mesmo que se apresentem desmanchadas, cortadas em fatias ou picadas (moídas). Por outro lado, as misturas ou combinações de produtos que se classificam em diferentes posições do Capítulo (as aves da posição 02.07 guarnecidas de toucinho da posição 02.09, por exemplo) continuam incluídas no presente Capítulo. (Alterado pela IN RFB nº 1.260, de 20 de março de 2012)

As carnes e miudezas, pelo contrário, incluem-se no Capítulo 16, quando se apresentem:

- a) Em enchidos e produtos semelhantes, cozidos ou não, da posição 16.01.
- b) **Cozidas de qualquer maneira** (cozidas na água, grelhadas, fritas ou assadas), **ou preparadas de outro modo, ou conservadas por qualquer processo não mencionado neste Capítulo**, compreendendo as simplesmente revestidas de pasta ou de farinha de pão (panados), as trufadas ou **temperadas (por exemplo, com sal e pimenta)**, incluindo a pasta de fígado (posição 16.02).

O presente Capítulo compreende igualmente as carnes e miudezas próprias para a alimentação humana mesmo cozidas, sob as formas de farinha ou de pó.

As carnes e miudezas, nas formas previstas neste Capítulo, podem, por vezes, apresentar-se em embalagens hermeticamente fechadas (por exemplo, carne simplesmente seca, em latas) sem que, em princípio, a sua classificação seja alterada. Deve, porém, notar-se que os produtos contidos nas referidas embalagens estarão, na maior parte dos casos, incluídos no Capítulo 16, quer por terem sido preparados de modo diferente dos previstos no presente Capítulo, quer porque o seu modo de conservação efetivo difere também dos processos aqui mencionados.

Da mesma maneira, as carnes e miudezas do presente Capítulo permanecem classificadas neste Capítulo (por exemplo, as carnes de animais da espécie bovina, frescas ou refrigeradas), desde que estejam acondicionadas em embalagens segundo o método denominado “acondicionamento em atmosfera modificada” (Modified Atmospheric Packaging (MAP)). Neste método (MAP), a atmosfera em volta do produto é modificada ou controlada (por exemplo, eliminando o oxigênio para substituir por nitrogênio (azoto) ou dióxido de carbono, ou ainda reduzindo o teor de oxigênio e aumentando o teor de nitrogênio (azoto) ou de dióxido de carbono).” (*grifo nosso*)

Fundando-se na citada Nota Explicativa, a fiscalização aponta que a correta classificação da mercadoria não se dá no Capítulo 02, o que implica afirmar que tais mercadorias não podiam ser comercializadas com suspensão e não estavam incluídas no rol das mercadorias tributadas a alíquota zero.

Assim, a carne temperada (exceto se apenas com sal) deveria ser classificada no Capítulo 16, residindo nessa situação a quase totalidade dos cortes temperados de carne bovina/suína/de aves, bem como as aves natalinas (frango/peru/Chester/etc) inteiras, que são condimentados com diversos temperos e não apenas com sal. Indica ainda o fisco que o Contribuinte foi intimado a apresentar o modo de preparo e a lista dos produtos adicionados.

E, em atenção às respostas, verificou-se nos produtos listados a presença de sal e pimenta, no mais das vezes acompanhada de alho, cebola, salsa, algumas vezes vinho, aromatizantes, conservantes e realçadores de sabor. Essas adições descaracterizam a classificação no Capítulo 02, pelas razões já citadas, o que é endossado por diversas Soluções de Consulta da RFB como, por exemplo, as Soluções de Consulta nº 2/2001, 71/2001, 85/2001, 13/2005 e 28/2008 da Diana /6RF.

No Acórdão recorrido, relatado pelo Cons. Leonardo Correia Lima Macedo (atual presidente de uma das turmas especializadas aduaneiras), o colegiado, composto ainda por Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hércio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza, decidiu unanimemente que não assiste razão ao contribuinte, quando este alega que o fato de as carnes serem temperadas não descaracterizaria a condição “in natura”, e que a classificação correta se daria no Capítulo 2, prevalecendo regras gerais sobre as NESH.

Destaque-se que no Sistema Harmonizado as NESH auxiliam na correta classificação, e não podem ser seletivamente dispensadas, sendo seu texto de caráter internacional, e despreocupado com os níveis tarifários ou de benefícios dos países.

De fato, ao contrário do que sugere um dos paradigmas colacionados, não se trata de suposição ou de presunção, mas de aplicação da NESH ao caso em análise, o que é suficiente para afastamento das posições do Capítulo 2 no caso em análise, de carnes temperadas na forma esclarecida pelo próprio contribuinte.

Não se trata, no caso de debate complexo sobre classificação, e nem da busca detalhada pela classificação correta em processo de importação, mas simplesmente de afastar a classificação adotada pelo Contribuinte, que é contemplada com benefício de tributos internos.

E nisso, a nosso ver, logra êxito a fiscalização.

Como se ilustra no Acórdão recorrido, as carnes impregnadas apenas com sal efetivamente se classificam nas posições do Capítulo 02, com endosso na coletânea dos pareceres de classificação do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), denominada atualmente de Organização Mundial de Aduanas (OMA), traduzida e publicada no Brasil pela Receita Federal do Brasil (RFB).

Mas, no caso em análise, a carne é temperada com outros ingredientes, deslocando a classificação para as posições do Capítulo 16.

E o contribuinte, em sua defesa, não afasta essa condição, buscando apenas reinterpretar ou até afastar a aplicação das NESH.

A matéria não encontra posicionamento uníssono no CARF, embora seja predominante o posicionamento na linha aqui albergada, de que o tempero, nos casos analisados, efetivamente desloca a classificação para uma das posições do Capítulo 16.

Veja-se que as NESH textualmente afirmam que as carnes “incluem-se no Capítulo 16” quando se apresentem, entre outras formas, ali citadas, **conservadas por qualquer processo não mencionado neste Capítulo**, compreendendo as simplesmente revestidas de pasta ou de farinha de pão (panados), as trufadas ou **temperadas (por exemplo, com sal e pimenta)**”. E no Capítulo 2, a conservação é mencionada ao se tratar de “...**mesmo salpicadas de sal com o fim de lhes assegurar a conservação** durante o transporte”.

Portanto, reitere-se, não se trata de presunção. Mas de aplicação da legislação referente a classificação ao caso concreto.

Em endosso ao posicionamento aqui externado podem ser citadas diversas decisões do CARF para a mesma empresa, entre as quais a decisão unânime recentemente tomada por uma das turmas especializadas em matérias aduaneiras:

“CARNE. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. Em se tratando de carne, a correta classificação fiscal das mercadorias segundo a NCM não depende apenas da mercadoria ser ou não “in natura”, sendo que **toda a carne temperada, exceto se apenas com sal, deve ser classificada no Capítulo 16**”. (Acórdão 3401-013.686, Rel. Cons. Mateus Soares de Oliveira, unânime, sessão de 16/12/2024, participaram ainda do julgamento os Cons. Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Bernardo Costa Prates Santos, George da Silva Santos e Leonardo Correia Lima Macedo) (no mesmo sentido os Acórdãos 3401-013.398 a 401)

Ainda em endosso ao posicionamento que adotamos no presente julgado vários processos de relatoria do Cons. Wagner Motta Momesso de Oliveira (v.g., 3202-002.097, 3202-002.094, 3402-002-071 e 3402-001.954).

Nos diversos processos submetidos à outra turma especializada aduaneira (Acórdãos 3402-012.105, presentes ainda os Cons. Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Francisca Elizabeth Barreto, Mariel Orsi Gameiro e Jorge Luis Cabral, assim como Acórdãos 3402-012.121, e 3402-012.112), o resultado foi distinto, vencido o Cons. Arnaldo Diefentaheler Dornelles, tendo a relatora, Cons. Cynthia Elena de Campos, transcrito as NESH do Capítulo 16, que incluem o seguinte excerto:

“O presente Capítulo compreende as preparações comestíveis de carne, miudezas (por exemplo: pés, peles, corações, línguas, fígados, tripas, estômagos) ou de sangue, bem como as de peixes (incluídas as peles), crustáceos, moluscos ou outros invertebrados aquáticos.

O Capítulo 16 abrange os produtos desta espécie que tenham sido submetidos a uma elaboração de natureza diferente daquelas previstas nos Capítulos 2, 3 ou na posição 05.04 e que se apresentem:

- 1) Transformados em enchidos de qualquer espécie.
- 2) Cozidos por quaisquer processos: a água ou ao vapor, grelhados, fritos ou assados, com exceção, porém, dos peixes defumados, que podem ter sido cozidos antes ou durante a defumação (posição 03.05), dos crustáceos simplesmente cozidos em água ou vapor, mas que conservem ainda a casca (posição 03.06) e das farinhas, pós e pellets, obtidos a partir de peixes, crustáceos, moluscos ou de outros invertebrados aquáticos, cozidos (posições 03.05, 03.06 e 03.07, respectivamente).
- 3) Preparados ou conservados, na forma de extratos, sucos ou em vinhad'alhos, preparados a partir de ovos de peixe tais como o caviar e seus sucedâneos, simplesmente revestidos de pasta ou de pão ralado (panados), trufados, **temperados** (por exemplo, com sal e pimenta), etc.” (grifo nosso)

O presente Capítulo compreende as preparações comestíveis de carne, miudezas (por exemplo: pés, peles, corações, línguas, fígados, tripas, estômagos) ou de sangue, bem como as de peixes (incluídas as peles), crustáceos, moluscos ou outros invertebrados aquáticos. O Capítulo 16 abrange os produtos desta espécie que tenham sido submetidos a uma elaboração de natureza diferente daquelas previstas nos Capítulos 2, 3 ou na posição 05.04 e que se apresentem:

- 1) Transformados em enchidos de qualquer espécie.
- 2) Cozidos por quaisquer processos: a água ou ao vapor, grelhados, fritos ou assados, com exceção, porém, dos peixes defumados, que podem ter sido cozidos antes ou durante a defumação (posição 03.05), dos crustáceos simplesmente cozidos em água ou vapor, mas que conservem ainda a casca (posição 03.06) e das farinhas, pós e pellets, obtidos a partir de peixes, crustáceos, moluscos ou de

outros invertebrados aquáticos, cozidos (posições 03.05, 03.06 e 03.07, respectivamente).

3) Preparados ou conservados, na forma de extratos, sucos ou em vinhad'alhos, preparados a partir de ovos de peixe tais como o caviar e seus sucedâneos, simplesmente revestidos de pasta ou de pão ralado (panados), trufados, temperados (por exemplo, com sal e pimenta), etc.

Os fundamentos de tais precedentes são mormente ancorados em parecer privado contratado pela recorrente (Tyno Consultoria), e em relatório do INT de processo distinto, sem aclarar a origem da demanda pelo laudo. E entendendo (a nosso ver, de forma incorreta), que o fato de a mercadoria não passar por processo de cozimento afastaria a classificação em posições do Capítulo 16, comparando ainda desmembramentos de níveis distintos (recorde-se que no SH apenas são comparáveis desdobramentos de mesmo nível). E, tomando como exemplos outras mercadorias analisadas pelo CECLAM para os códigos citados, buscou-se deduzir onde se classificariam as mercadorias de que trata o processo por analogia ou dessemelhança. Em síntese, não se pode acompanhar vários dos raciocínios empregados em tais acórdãos.

Aliás, cabe destacar que o CECLAM efetivamente se manifestou sobre o tema aqui em debate, em resposta à SEFAZ/AP, na Informação Fiscal Cosit/Ceclam nº 98.037, de 15 de agosto de 2023, entendendo pela correção da classificação fiscal de frango congelado e temperado no Capítulo 16, conforme excertos abaixo transcritos:

“Trata-se de questionamento encaminhado à RFB pela Secretaria da Fazenda do Estado do Amapá (SEFAZ-AP), através do Ofício nº 140101.0076.2582.0061/2023 GABINETE – SEFAZ, sobre a classificação fiscal de frangos congelados e temperados inteiros ou em pedaços.

2. A SEFAZ-AP informa que, em suas fiscalizações, foi verificado que as indústrias, ao remeterem carne de frango temperada para o estado do Amapá, invariavelmente tem se utilizado das NCMs 0207.14.00 (pedaços de frango temperado) e 0207.12.00(frango inteiro temperado) para determinar a classificação fiscal dessas mercadorias. Em razão dessa classificação fiscal, essas indústrias aplicam o entendimento de que a isenção prevista no art. 37, III, “I” do CTAP se estende às carnes de frango temperadas.

(...)

4. Da análise das Nesh, a SEFAZ-AP concluiu que as carnes de aves, quando se apresentarem temperadas, não deverão ser classificadas no Capítulo 2, mas sim no Capítulo 16. Menciona que esse entendimento é corroborado por posicionamento da RFB, firmado na Solução de Consulta SRRF/6ªRF nº 13, de 5 de abril de 2005 (...)

(...)

7. Correto, portanto, o entendimento da SEFAZ-AP, de que o frango congelado e temperado deve ser classificado no âmbito do Capítulo 16, pois o Capítulo 2 permite apenas as carnes salgadas, mas não com o uso de outros temperos.

8. A posição em que esses produtos se classificam é a 16.02, uma posição residual, que contempla as outras preparações de carne. As Nesh dessa posição corroboram isso: (...)

Estão, entre outros, incluídos nesta posição: (...) 3) As carnes e miudezas de qualquer espécie, preparadas ou conservadas por qualquer processo não previsto no Capítulo 2 ou na posição 05.04, incluindo as simplesmente revestidas de pasta ou de pão ralado (panados), trufados ou temperadas (por exemplo, com sal e pimenta) ou ainda finamente homogeneizadas (ver as Considerações Gerais do presente Capítulo, nº 4). (...)

(...) 13. A título de esclarecimento, convém ser ressaltado que a SC RFB mencionada no parágrafo 4 (SC SRRF/6ªRF nº 13/2005) encontra-se revogada, por conta do art. 52, inciso IV, da IN RFB nº 2.057, de 9 de dezembro de 2021, que revogou todas as soluções de consulta e as soluções de divergência emitidas até 31 de dezembro de 2011. Não obstante estar revogada, seu entendimento continua válido até o nível de subposição. (...)

Conclusão

14. Com base nas RGI 1 (texto da posição 1602), RGI 6 (textos da subposição de primeiro nível 1602.3 e da subposição de segundo nível 1602.32) e RGC-1 (texto do item 1602.32.10), da TEC, aprovada pela Resolução Gecex nº 272, de 2021, e da Tipi, aprovada pelo Decreto nº 10.923, de 2021; e em subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Dec. nº 435, de 1992, e atualizadas pelas IN RFB nº 1.788, de 2018, nº 2.052, de 2021, e alterações posteriores, a mercadoria “frango congelado e temperado inteiro ou em pedaços” classifica-se no código NCM 1602 (...).”.

Portanto, em observância das Regras Gerais de Interpretação do SH, em especial a RGI-1, e com apoio nas NESH, reúnem-se elementos suficientes para concluir pela incorreção das classificações promovidas pelo contribuinte nas posições do Capítulo 02 da NCM, o que, no presente processo, basta para a manutenção do lançamento, que se destina a afastar tratamento positivo decorrente de tal classificação.

Portanto, voto pela negativa de provimento do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Conclusão

Pelo exposto, voto por **conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional**, apenas no que se refere a “frete de produto acabado” e “operações de movimentação, serviços de carga e descarga, operador logístico”, para, no mérito, dar-lhe **provimento**, para manter as glosas de “frete de produto acabado” e “operações de

movimentação, serviços de carga e descarga, operador logístico”. Voto ainda pelo **conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte**, para, no mérito, **negar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan