



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

**Processo n°** 10480.723765/2015-12  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-006.052 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2019  
**Matéria** CLASSIFICAÇÃO FISCAL.  
**Recorrentes** MERCOFRICON S/A  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

DECADÊNCIA. ART. 124, PARÁGRAFO ÚNICO RIPI/2002.

Aplica-se ao presente lançamento a contagem do prazo decadencial do art. 150, §4º do CTN, vez que nos períodos de apuração de 01/2010 a 03/2010 o contribuinte procedeu com o pagamento do valor do IPI por meio da dedução dos débitos e créditos por ele admitidos como válidos, não resultando saldo a recolher. Aplicação do art. 62, §2º do Regimento Interno do CARF quanto ao julgamento do Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos repetitivos (Resp 973.733).

Recurso de Ofício Negado.

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

GLOSA. SALDOS CREDITORES. ANOS ANTERIORES. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

A atividade de glosar créditos aproveitados pelo contribuinte, mas por ele não comprovados, faz parte da tarefa da autoridade administrativa de correta quantificação do valor do tributo devido no período fiscalizado, em conformidade com o disposto no art. 142 do CTN. As normas veiculadas pelos arts. 150, § 4º do CTN e 173 do CTN determinam hipóteses de extinção do crédito tributário pelo decurso de prazo para o Fisco constituí-lo. A vedação desses dispositivos restringe-se à constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício, não atingindo a atividade obrigatória de apuração do imposto devido no período fiscalizado quando este não esteja abrangido pela decadência. Inexiste qualquer norma legal que vede a fiscalização de glosar créditos não comprovados pela contribuinte no período de apuração sob análise, ainda que a título de saldos credores de períodos anteriores.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

**NULIDADE DECISÃO RECORRIDA. AUSÊNCIA.**

Os documentos e alegações trazidos pela empresa em sua Impugnação foram expressamente enfrentados pela decisão recorrida, não cabendo se falar em nulidade.

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

**CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. FUNDAMENTO. SISTEMA HARMONIZADO (SH). NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM).**

Qualquer discussão sobre classificação de mercadorias deve ser feita à luz da Convenção do SH (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição), se referente aos primeiros seis dígitos, e com base no acordado no âmbito do MERCOSUL em relação à NCM (Regras Gerais Complementares e Notas Complementares), no que se refere ao sétimo e ao oitavo dígitos.

**CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.**

A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONGELADORES/CONSERVADORES (FREEZERS). COMERCIAL.**

Congeladores/conservadores (freezers) horizontais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade não superior a 800 litros, classificam-se no código 8418.3000 da TIPI, pela aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1.

Congeladores/conservadores (freezers) verticais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade não superior a 900 litros, classificam-se no código 8418.4000 da TIPI, pela aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1.

Congeladores/conservadores (freezers) horizontais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade inferior a 400 litros, classificam-se no código 8418.3000, Ex 01 da TIPI, , pela aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e negar provimento ao Recurso Voluntário quanto a reclassificação fiscal (item II.2 do voto da relatora). Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário quanto ao tópico da decadência e a glosa de créditos (item II.1 do voto da relatora). Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne (relatora), Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz que davam provimento nesse ponto. Designado o Conselheiro Waldir Navarro Bezerra.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente e Redator designado.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Thais De Laurentiis Galkowicz e Cynthia Elena de Campos.

## Relatório

Por trazer uma síntese da autuação até a interposição da Impugnação Administrativa nos presentes autos, peço vênica para adotar o relatório do Acórdão 14-61.062 da 2ª Turma da DRJ/RPO:

*"Trata-se de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), formalizada no auto de infração de fls. 02/09, lavrado em 09/04/2015, com ciência da contribuinte em 13/04/2015, totalizando o crédito tributário de R\$ 45.279.120.09.*

*Segundo a descrição dos fatos de fls. 04/09 e o relatório fiscal de fls. 35/79, foram constatadas as seguintes irregularidades:*

- falta de lançamento de IPI, no período de janeiro/2010 a dezembro/2012, por ter o estabelecimento promovido a saída de produtos tributados com erro de classificação fiscal e erro de alíquota; o estabelecimento deu saída a freezers não domésticos, horizontais, produtos classificados no código 8418.30.00 da TIPI, equivocadamente classificados no código 8418.50.90, alíquota de 0%;*
- falta de lançamento de IPI, no período de janeiro/2010 a dezembro/2012, por ter o estabelecimento promovido a saída de produtos tributados com erro de classificação fiscal e erro de alíquota; o estabelecimento deu saída a freezers não domésticos, verticais, produtos classificados no código 8418.40.00 da TIPI, equivocadamente classificados no código 8418.50.90, alíquota de 0%;*

- falta de lançamento de IPI, no período de dezembro/2011 a dezembro/2012, por ter o estabelecimento promovido a saída de produtos tributados com erro de classificação fiscal e erro de alíquota; o estabelecimento deu saída a freezers não domésticos, horizontais, de capacidade não superior a 400 litros, produtos classificados no código 8418.30.00, Ex 01 da TIPI, equivocadamente classificados no código 8418.50.90, alíquota de 0%;
- falta de recolhimento de IPI, no período de janeiro/2010 a fevereiro/2012, por não ter o estabelecimento promovido o estorno de créditos relativos a aquisições de matérias-primas revendidas a consumidores finais que não utilizam estes materiais em nova industrialização ou comercialização.

Em virtude da existência de saldos credores de IPI nos períodos objeto do lançamento, foi efetuada a reconstituição da escrita fiscal (fls. 25/32). Com base na nova reconstituição da escrita fiscal, foi também exigido que a contribuinte promova o estorno do crédito existente em seu Livro Registro de Apuração de IPI, em 31/12/2012 (vide fl. 2560), no valor de R\$ 14.830.364,91.

Regularmente cientificada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 8603/8668 alegando, em síntese, que:

#### 1. PARCELA INCONTROVERSA – RECONHECIMENTO PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO

- reconhece expressamente como incontroverso o IPI exigido, a partir de abril/2010, em razão da glosa dos créditos por ela apropriados na aquisição de matéria-prima cuja saída se dera a não contribuintes do IPI, os quais não foram oportunamente estornados;
- não reconhece as glosas efetuadas nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2010 por terem sido atingidos pela decadência;
- efetuou o recolhimento de R\$ 443.104,67 (DARF de fl. 8793), relativa à parcela incontroversa, conforme demonstrado às fls. 8607/8608.

#### 2. DECADÊNCIA DE PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO DE OFÍCIO - NULIDADE

- tendo sido o lançamento realizado em 13/04/2015, a autoridade fiscal somente poderia exigir quaisquer diferenças que entendesse devidas a partir de abril/2010, pois os meses de janeiro, fevereiro e março de 2010 foram abrangidas pela decadência;
- por não considerar a decadência dos meses de janeiro, fevereiro e março de 2010, a reconstituição subsequente da escrita fiscal ficou contaminada, gerando a iliquidez do lançamento efetuado, razão pelo qual o crédito tributário sob exigência é inteiramente nulo.

#### 3. CLASSIFICAÇÃO FISCAL

- a autuação foi decorrente de premissa incorreta da autoridade fiscal de que a impugnante não poderia ter reclassificado suas mercadorias; tal reclassificação foi embasada em testes e análises técnicas realizadas por profissionais com expertise na área;
- a classificação fiscal de máquinas e equipamentos deve ser realizada de acordo com a principal função por eles desempenhada;
- embora não tenha recorrido à consulta fiscal, a reclassificação foi respaldada em Laudo Técnico (fls. 8808/8819), em Norma internacional IEC62522 e portarias do INMETRO;
- classificar deve ser uma operação de análise técnica, não podendo se basear em dados singelos como fez o autuante; a autoridade fiscal não pode reclassificar mercadorias cujo mote de classificação é a identificação da principal função por elas exercida, sem realizar um teste científico;

- a autoridade fiscal subverteu as regras de interpretação do Sistema Harmonizado, ao adotar como base o Parecer da OMA, e ignorar todas as demais regras de interpretação do Sistema Harmonizado;
- embora o Parecer da OMA trate especificamente de congeladores, a autoridade fiscal desconsidera esta informação, como se ela fosse irrelevante, e passa a se preocupar meramente com as características operacionais secundárias descritas no texto da OMA, características estas que em momento algum foram eleitas como critério classificatório do sistema;
- os pareceres da OMA só se aplicam quando percorrido todo o caminho natural para a classificação fiscal das mercadorias;
- o fato de o parecer da OMA não fazer a diferenciação entre conservadores e congeladores não implica que tais aparelhos sejam idênticos ou que devam ser classificados na mesma NCM; ao contrário, o Parecer da OMA pressupõe que a aludida diferenciação, atrelada à função principal do equipamento, já tenha sido realizado em momento anterior, a partir da análise das descrições e das notas explicativas de seção e de capítulo;
- quando a OMA se reuniu para discutir as características secundárias presentes nas mercadorias enquadráveis na NCM 8418.30, em 25/03/2000, ainda não existia um estudo técnico, realizado a nível internacional, diferenciando os diversos tipos de aparelhos para geração de frio (refrigeradores); a diferenciação somente ocorreu em 2007;
- a OMA não é uma organização com expertise específica em tecnologia, e não tinha substrato suficiente para diferenciar conservadores e congeladores;
- por se tratar de uma tecnologia nova é que os conservadores devem se enquadrar na NCM residual 8418.50.90;
- apresenta justificativas técnicas para comprovar que os produtos vendidos são conservadores de alimento e não congeladores, em especial o fato de que congeladores são feitos para rebaixar a temperatura dos alimentos, enquanto que os conservadores são feitos para conservar as temperaturas;
- tanto a Comissão Eletrotécnica Internacional (IEC) como o INMETRO fazem a diferenciação entre congeladores e conservadores;
- diversos elementos dos produtos que fabrica não se amoldam ao Parecer da OMA conforme demonstrado às fls. 8657/8660;
- transcreve diversas soluções de consulta para demonstrar que a Secretaria da Receita Federal já sedimentou o entendimento de que os conservadores se enquadram no NCM 8418.50.90;
- requer a realização de perícia técnica.

*Por fim, requereu que seja julgada a insubsistência do auto de infração." (e-fls. 9.239/9.241 - grifei)*

Referido acórdão julgou parcialmente procedente a Impugnação para reconhecer a decadência de parte do período autuado, relativo ao período de janeiro/2010 a março/2010, mantendo-se a exigência fiscal do remanescente. A decisão foi ementada nos seguintes termos:

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012*

*NULIDADE. ILIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.*

*Explicitado pela fiscalização o procedimento para determinação da base de cálculo e dos tributos devidos, por meio de Termos e Demonstrativos dos quais o contribuinte foi regularmente cientificado e recebeu cópia, permitindo-lhe*

*identificar e questionar todos os valores que redundaram na exigência, incabível a alegação de nulidade e de iliquidez do lançamento.*

*DECADÊNCIA.*

*A contagem do prazo decadencial para os tributos lançados por homologação é feita observando-se o disposto no §4º do Art. 150, CTN, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*DECADÊNCIA. GLOSA DE CRÉDITOS DO IPI.*

*É correta a glosa de créditos indevidos há qualquer tempo, pois não ocorre fato gerador do tributo no momento do creditamento. O uso indevido do crédito é que gera conseqüências tributárias, pois ao usá-lo deixa-se de pagar o tributo devido, ocorrendo prazo de decadência apenas para o lançamento de débitos decorrente desta glosa.*

*MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.*

*Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação.*

*ESTORNO DE CRÉDITO. SAÍDAS DE MATÉRIAS-PRIMAS PARA CONSUMIDORES FINAIS.*

*É obrigatório o estorno do crédito relativo a aquisições de matérias-primas, saídas do estabelecimento sem destaque do imposto, destinadas a consumidores finais.*

*PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.*

*Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de perícia.*

*CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONGELADORES/CONSERVADORES (FREEZERS).*

*Congeladores/conservadores (freezers) horizontais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade não superior a 800 litros, classificam-se no código 8418.3000 da TIPI, pela aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1.*

*Congeladores/conservadores (freezers) verticais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade não superior a 900 litros, classificam-se no código 8418.4000 da TIPI, pela aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1.*

*Congeladores/conservadores (freezers) horizontais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade inferior a 400 litros, classificam-se no código 8418.3000, Ex 01 da TIPI, , pela aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte." (e-fls. 9.237/9.238)*

Em razão do valor exonerado ultrapassar o limite de alçada, foi interposto Recurso de Ofício. Por sua vez, intimada desta decisão em 09/06/2016 (e-fl. 9.515), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 30/06/2016 (e-fls. 9.517/9.583) alegando, em síntese:

**(i)** nulidade do acórdão por preterição ao direito de defesa da empresa, vez que deixou de analisar os laudos elaborados por empresa independente e indeferiu o pedido de perícia;

**(ii)** a improcedência da autuação fiscal, em razão:

**(ii.1)** da indevida manutenção da glosa de créditos escriturados dos períodos atingidos pela decadência (janeiro a março/2010);

**(ii.2)** da ausência de erro de classificação fiscal das mercadorias por ela fabricadas (conservadores), que foram corretamente enquadradas na NCM 8418.50.90 com alíquota zero de IPI, sendo descabida a pretensão da fiscalização de reclassificação para as NCMs 8418.30.00, 84108.30.00 Ex01 e 8418.40.00.

Foram anexados aos autos uma série de petições relacionadas ao arrolamento de bens sendo que em fevereiro/2018 a empresa anexou Laudo Técnico produzido pelo Instituto Federal de Educação Tecnológica de Pernambuco-IFPE (e-fls. 9.807/9.830) sobre as mercadorias por ela produzidas.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne.

Os Recursos devem ser conhecidos, vez que o Recurso de Ofício ultrapassa o valor de alçada da Portaria n.º 63/2017 e o Recurso Voluntário foi tempestivamente interposto. Faz-se a seguir a análise segregada do objeto de cada Recurso.

### I - RECURSO DE OFÍCIO

Como relatado, no Recurso de Ofício interposto, a discussão trazida à análise desse Conselho se refere à decadência dos valores autuados relativos às competências de 01/2010 a 03/2010, reconhecida pelo acórdão *a quo* com fulcro no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional - CTN. E esta decisão não merece qualquer reparo.

Atentando-se para os Registros de Apuração do IPI - RIPI acostados aos presentes autos, vislumbra-se que a Recorrente procedeu com o pagamento do valor do IPI, por meio da dedução dos débitos e créditos por ele admitidos como válidos, não resultando saldo a recolher, mas sim em crédito transportado para o período seguinte. É o que se depreende das últimas folhas dos livros correspondentes aos períodos de janeiro/2010 (e-fl. 2.416), fevereiro/2010 (e-fl. 2.420) e março/2010 (e-fl. 2.424).

Ora, em conformidade com o art. 124, parágrafo único do RIPI/02, vigente à época destes fatos geradores, considera-se como pagamento para fins do lançamento por homologação do IPI a dedução dos débitos, no período de apuração, dos créditos admitidos pelo sujeito passivo como válidos (parágrafo único, inciso III):

*"Art. 124. **Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo**, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).*

*Parágrafo único. **Considera-se pagamento:***

*I o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;*

*I o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou*

***III a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.**" (grifei)*

Com isso, havendo regular pagamento na hipótese, aplica-se o art. 150, §4º, do CTN, na forma sedimentada pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso

repetitivo, no Recurso Especial n.º 973.733, que deve ser aplicado na forma do art. 62, §2º, do RICARF. Reproduz-se abaixo o teor daquele julgado:

*"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

**1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito** (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009 - grifei)

Nesse sentido que não merece qualquer reparo o r. acórdão recorrido, que entendeu pela decadência por não existir na hipótese fraude, dolo ou simulação. Vejamos os termos daquela decisão:

*"Decadência – Falta de Lançamento do Imposto*

**Convém ressaltar inicialmente que a própria autoridade fiscal, por ocasião do lançamento, não contemplou nenhuma situação exteriorizadora de dolo, fraude ou simulação da autuada, uma vez que, em todos os casos, aplicou a penalidade de 75% sobre o valor do imposto, penalidade esta aplicável aos casos de “boa fé”.**

*A inexistência de má fé promove o afastamento da aplicação do Art. 173, I e remete o julgador para o Art. 150, § 4º do CTN, nos seguintes termos:*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*A decadência extingue o crédito tributário nos termos do Art. 156, V do CTN, fazendo desaparecer todo o vínculo obrigacional que possa existir entre o fisco e o contribuinte, tornando qualquer exigência tributária, nestas condições, ilegítima.*

*Compulsando os autos, verifico que as exigências tributárias dos meses de janeiro, fevereiro e março de 2010, relativas à falta de lançamento do imposto nas saídas de produtos com erro de classificação fiscal e alíquota, realmente, foram alcançadas pelo instituto da decadência, uma vez que a notificação do lançamento ocorreu em 13/04/2015 (vide fl. 81), após transcorrido o prazo decadencial de cinco anos." (e-fl. 9.242)*

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

## II - RECURSO VOLUNTÁRIO

No Recurso Voluntário, duas questões merecem análise: o argumento em torno da indevida manutenção da glosa de créditos escriturados dos períodos atingidos pela decadência (janeiro a março/2010) e quanto à classificação fiscal perpetrada pelo contribuinte. Passa-se a análise segregada dessas questões.

### II.1 - A DECADÊNCIA E A GLOSA DE CRÉDITOS

Uma vez reconhecido que o presente Auto de Infração não poderia abranger operações ocorridas anteriormente entre janeiro/2010 a março/2010, a base de informação que deve ser considerada pela fiscalização é aquela prestada pelo sujeito passivo até março/2010, não estando o fisco autorizado a proceder com a revisão da escrita fiscal dos períodos anteriores, já fulminados pela decadência.

A recomposição da escrita fiscal, com a correspondente glosa de créditos tomados, é uma atividade desempenhada pela fiscalização, cuja atuação de ofício possui o limite temporal de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador do tributo, como fixado pelo CTN. Não cabe à fiscalização rever a escrita fiscal de período já alcançado pela decadência. A fiscalização não possui um prazo indeterminado para proceder com a revisão da escrita fiscal do contribuinte.

Diante disso, além da exclusão dos valores de IPI decaídos e correspondentes consectários legais, garantido pela r. decisão recorrida e aqui mantida, necessário que seja realizado o ajuste dos cálculos do Auto de Infração para que seja refeita a recomposição da

escrita fiscal do sujeito passivo para considerar apenas os valores relativos às operações não decaídas, ocorridas após 31/03/2010, com os correspondentes reflexos nos cálculos da multa aplicada.

## II.2 - DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS MERCADORIAS

A classificação fiscal das mercadorias é uma atividade jurídica de avaliar a subsunção do fato à norma pautada em dados técnicos concernentes à mercadoria. Assim, para avaliar o enquadramento do produto no código correto da NCM, necessário se atentar para suas particularidades técnicas e seu correspondente enquadramento dentro da Convenção do Sistema Harmonizado (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição).

Esse caminho interpretativo, que deve ser observado pelos auditores fiscais quando da revisão da NCM adotada pelos contribuintes, foi muito bem elucidado em julgamento neste E. CARF de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, que consignou em sua ementa:

*"Assunto: Classificação de Mercadorias*

*Data do fato gerador: 30/10/2000*

***CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. FUNDAMENTO. SISTEMA HARMONIZADO (SH). NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM). Qualquer discussão sobre classificação de mercadorias deve ser feita à luz da Convenção do SH (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição), se referente aos primeiros seis dígitos, e com base no acordado no âmbito do MERCOSUL em relação à NCM (Regras Gerais Complementares e Notas Complementares), no que se refere ao sétimo e ao oitavo dígitos.***

***CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.***

*A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.*

***CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. LAUDO TÉCNICO. RECONHECIDA INSTITUIÇÃO. ACOLHIDA.***

*Solicitado pela recorrente laudo técnico complementar, por reconhecida instituição, buscando possibilitar a precisa identificação da função de um dos elementos que compõem a mercadoria que é objeto de contencioso sobre classificação, e aprovada a solicitação pelo colegiado julgador, legítima a acolhida dos resultados do laudo correspondente para a correta classificação da mercadoria. (...)" (Processo n.º 11128.006876/2003-09. Data da Sessão 26/09/2016. Relator Rosaldo Trevisan Acórdão n.º 3401-003.229. Unânime - grifei).*

No presente processo, entende a fiscalização que os produtos comercializados pela empresa foram equivocadamente classificados na NCM 8418.50.90<sup>1</sup>, com alíquota 0 de

<sup>1</sup> Reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes - Refrigeradores, congeladores ("freezers") e outros materiais, máquinas e aparelhos para a produção de frio, com equipamento elétrico ou outro; bombas de calor, exceto as máquinas e aparelhos de ar condicionado da posição 8415 - **Outros móveis (arcas, armários, vitrines, balcões e móveis semelhantes) para a conservação e exposição de produtos, que incorporem um equipamento para a produção de frio - Outros**

IPI, devendo ser reclassificados, a depender do modelo do produto, nas NCMs 8418.30.00<sup>2</sup>, 8418.40.00<sup>3</sup> e 8418.40.00 Ex 01<sup>4</sup>. Um breve histórico das diferentes classificações adotadas pela empresa a partir de 2009 foi traçado pela fiscalização:

**"Para os congeladores (freezers) em questão (produtos das linhas HCE, HDE, IHB, THG e THG-I) a Mercofricon adotava o código NCM 8418.30.00 - Congeladores (freezers) horizontais tipo arca, de capacidade não superior a 800 litros, com a respectiva EX 01, para os equipamentos de capacidade não superior a 400 litros, da Tabela de Incidência do IPI-TIPI. Para os congeladores (freezers) da linha VCV-1C a empresa adotava o código NCM 8418.40.00 - Congeladores (freezers) verticais tipo armário, de capacidade não superior a 900 litros, com a respectiva EX 01, para os equipamentos de capacidade não superior a 400 litros, da Tabela de Incidência do IPI-TIPI. A partir do mês de junho/2009 começa a adotar para estes produtos a classificação fiscal do código NCM 8418.50.90.**

No período de 17/04/2009 até 31/10/2009 a Mercofricon foi beneficiada com a desoneração do IPI para os congeladores (freezers) enquadrados nos códigos NCM 8418.30.00 e 8418.40.00, tendo havido a redução de sua alíquota de 15% para 5%. Tal desoneração foi feita por meio do Decreto nº 6.825 de 17 de abril de 2009, que criou a exceção (Ex 01 - De capacidade não superior a 400 litros) para os códigos NCM 8418.30.00 e 8418.40.00 da TIPI.

A partir de 01/11/2009, com o fim da exceção (Ex 01) para os códigos NCM 8418.30.00 e 8418.40.00, a alíquota de IPI retornou para 15%, conforme art. 7º, inciso I, do Decreto nº 6.890 de 29 de junho de 2009

**No ano de 2009, durante estas alterações da alíquota de IPI dos congeladores (freezers) para 15%, a Mercofricon promoveu uma brusca mudança na classificação fiscal anteriormente adotada, reequadrando-os no código NCM 8418.50.90 - Outros móveis (arcas, armários, vitrines, balcões e móveis semelhantes) para a conservação e exposição de produtos, que incorporem um equipamento para a produção de frio, sujeito à alíquota de IPI de 0%.**

Com o Decreto nº 7.631 de 1º de dezembro de 2011, art. 1º, a partir de 01/12/2011 o destaque (Ex 01 - De capacidade não superior a 400 litros) para os códigos NCM 8418.30.00 e 8418.40.00 da TIPI voltou a vigorar, com alíquotas prevista de 15%. Informe-se, ainda, que a Nota Complementar da TIPI, NC (85-5), fixa a alíquota incidente para os produtos classificados no código TIPI 8418.30.00 "Ex" 01 que apresentem índice de eficiência energética A, nos termos da legislação pertinente. Entretanto, a empresa permaneceu enquadrando seus freezers no código NCM 8418.50.90.

Durante as verificações iniciais, além das mudanças de classificação fiscal citada acima, encontramos mais divergências relacionadas com a classificação fiscal dos produtos industrializados pela Mercofricon, das quais podemos citar as seguintes observações:

a) Foi informado na DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA – DIPJ 2008, 2009 e 2010, para os produtos das linhas HCE, IHB, THG e THG-SGI a classificação fiscal "8418.30.00"; Sendo declarada na DIPJ 2010 para o produto da linha HDE a classificação fiscal "8418.30.00"; Para os produtos da linha VCV-1C nas DIPJ 2008, 2009 e 2010 a classificação fiscal adotada foi a "8418.40.00"; Para o período fiscalizado (2010 a 2012) a Mercofricon mudou para todos estes produtos (HCE, HDE, IHB, THG, THG-I e VCV-1C) para a classificação fiscal "8418.50.90;

<sup>2</sup> Congeladores ("freezers") horizontais tipo arca, de capacidade não superior a 800 litros

<sup>3</sup> Congeladores ("freezers") verticais tipo armário, de capacidade não superior a 900 litros

<sup>4</sup> De capacidade não superior a 400 litros

b) No período desta fiscalização (2010 a 2012), na “Relação de Produtos Industrializados no Estabelecimento”, (anexa), e em todas as notas fiscais de saídas os produtos das linhas HCE, HDE, IHB, SMR, THG, THG-SGI e VCV-1C a empresa está utilizando a classificação fiscal “8418.50.90”, com alíquota “0” do IPI;” (e-fls. 43/44)

A fiscalização sintetizou as características dos produtos que ensejaram a sua reclassificação fiscal (variação de temperatura e capacidade) nas Tabelas IV a VIII do Relatório Fiscal, abaixo reproduzidas em conformidade, respectivamente, com as e-fls. 58, 60, 62, 64 e 66 dos autos:

*Tabela IV: Dos produtos das Linhas HCE, THG e THG-SGI*

Modelo	Capacidade	Variação de Temperatura	Código NCM nas NFs	Código NCM de Ofício
HCE-297	311 litros	-18 °C a -22 °C	8418.50.90	8418.30.00 Ex01
HCE-311	311 litros	-18 °C a -22 °C	8418.50.90	8418.30.00 Ex01
HCE-392	411 litros	-18 °C a -22 °C	8418.50.90	8418.30.00
HCE-411	411 litros	-18 °C a -22 °C	8418.50.90	8418.30.00
HCE-503	503 litros	-18 °C a -22 °C	8418.50.90	8418.30.00
THG-6	311 litros	-18 °C a -22 °C	8418.50.90	8418.30.00 Ex01
THG-7	411 litros	-18 °C a -22 °C	8418.50.90	8418.30.00
THG-8	503 litros	-18 °C a -22 °C	8418.50.90	8418.30.00
THG-4I	115 litros	-18 °C a -22 °C	8418.50.90	8418.30.00 Ex01
THG-5I	200 litros	-18 °C a -22 °C	8418.50.90	8418.30.00 Ex01
THG-6I	316 litros	-18 °C a -22 °C	8418.50.90	8418.30.00 Ex01
THG-7I	417 litros	-18 °C a -22 °C	8418.50.90	8418.30.00
THG-8I	492 litros	-18 °C a -22 °C	8418.50.90	8418.30.00

*Tabela V: Dos produtos das Linhas IHB E SMR*

Modelo	Capacidade	Variação de Temperatura	Código NCM nas NFs	Código NCM de Ofício
IHB-568	568 litros	-18 °C a -20 °C	8418.50.90	8418.30.00
IHB-722	759 litros	-18 °C a -20 °C	8418.50.90	8418.30.00
SMR1900	680 litros	-16 °C a -30 °C	8418.50.90	8418.30.00
SMR1940	680 litros	-16 °C a -30 °C	8418.50.90	8418.30.00

*Tabela VI: Dos produtos da Linha HDE*

Modelo	Capacidade	Variação de Temperatura	Código NCM nas NFs	Código NCM de Ofício
HDE-216	216 litros	+5 °C a -22 °C	8418.50.90	8418.30.00 Ex01
HDE-220	220 litros	+5 °C a -22 °C	8418.50.90	8418.30.00 Ex01
HDE-265	265 litros	+5 °C a -22 °C	8418.50.90	8418.30.00 Ex01
HDE-311	311 litros	+5 °C a -22 °C	8418.50.90	8418.30.00 Ex01
HDE-324	324 litros	+5 °C a -22 °C	8418.50.90	8418.30.00 Ex01
HDE-411	411 litros	+5 °C a -22 °C	8418.50.90	8418.30.00
HDE-427	427 litros	+5 °C a -22 °C	8418.50.90	8418.30.00
HDE-503	503 litros	+5 °C a -22 °C	8418.50.90	8418.30.00
HDE-521	521 litros	+5 °C a -22 °C	8418.50.90	8418.30.00

*Tabela VII: Do produto de Modelo VDF*

Modelo	Capacidade	Variação de Temperatura	Código NCM nas NFs	Código NCM de Ofício
VDF-600	565 litros	+8 °C a -23 °C	8418.50.90	8418.40.00

*Tabela VIII: Do produto de Modelo VCV-1C*

Modelo	Capacidade	Variação de Temperatura	Código NCM nas NFs	Código NCM de Ofício
VCV-1C	565 litros	-18 °C a -23 °C	8418.50.90	8418.40.00

Segundo consta do relato fiscal, a autuação se baseou nas informações prestadas pela empresa à época da fiscalização, dentre as quais o catálogo de produtos apresentado (e-fls. 2.150/2.177).

Por sua vez, sustenta o contribuinte que a análise de seus produtos foi feita de forma equivocada pela fiscalização, vez que as mercadorias que possuem variação de temperatura abaixo de -30°C não necessariamente são congeladores, podendo ser admitidos como conservadores, como identificado na NBR 9.525/1986.

Na Impugnação, a empresa acostou aos autos normas técnicas internacionais (IEC 62552 às e-fls. 8.838/8.924 e tradução às e-fls. 9.115/9.139, norma ISO 5155 às e-fls. 9.140/9.182), normas técnicas nacionais (Portarias INMETRO às e-fls. 8.926/8.957 e e-fls. 9.097/9.113 e IN RFB 873/2008 às e-fls. 8.964/9.089) e manual dos produtos sem especificar a qual produto se refere (e-fls. 8.962). Apresentou, ainda, laudo técnico elaborado por professores do Curso de Refrigeração e Climatização do Instituto Federal de Educação Tecnológica de Pernambuco - IFPE quanto ao produto HCE-411, único utilizado como exemplo no laudo e com as características técnicas analisadas (e-fls. 8.808/8.819).

Neste ponto, importante afastar a alegação de nulidade da decisão aventada pela Recorrente. Com efeito, as provas apresentadas foram expressamente enfrentadas na r. decisão, que assim expressou:

*"Cabe ressaltar que a impugnante juntou aos autos, às fls. 8808/8819, Laudo Técnico para comprovar que fabricou e vendeu conservadores e não congeladores. No entanto, as conclusões do Laudo (vide item 6 à fl. 8813) referem-se somente aos produtos da linha HCE. De qualquer forma, todo o esforço da impugnante, inclusive o que motivou o pedido de perícia, é demonstrar que produz conservadores, que se diferenciam dos congeladores, e como tal teriam uma classificação fiscal distinta. Porém, como será visto à frente, na análise da classificação fiscal, a distinção entre conservadores e congeladores é irrelevante para a correta classificação dos produtos, motivo pelo qual a perícia requerida é desnecessária." (e-fl. 9.245)*

Com isso, descabido se falar em nulidade da r. decisão.

Por sua vez, em seu Recurso Voluntário, o contribuinte apresentou Relatórios de Ensaio em seus produtos elaborados pelos Laboratórios Especializados em Eletroeletrônica Calibração e Ensaio da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - LABELO quanto aos produtos SMR 2200 (e-fls. 9.585/9.601), VCF 565 (e-fls. 9.603/9.618), HCE 411 (e-fls. 9.620/9.634) e HDE 411 (9.636/9.650). Frise-se que somente os dois últimos foram objeto de reclassificação fiscal e autuação. Estes relatórios identificavam inconformidades na temperatura de congelamento, em desconformidade com a norma técnica ISO 5155/1995.

Em fevereiro/2018, a Recorrente apresentou laudo técnico elaborado pela Coordenação do Curso de Refrigeração e Climatização do IFPE, com fulcro nos ensaios

realizados pelos Laboratórios LABELO, buscando evidenciar que seus produtos não são congeladores, mas sim, conservadores (e-fls. 9.808/9.830). Este laudo traz considerações quanto a cada um dos produtos envolvidos na autuação fazendo referência aos ensaios do LABELO. Afirma-se neste laudo:

*"Os ensaios foram realizados em conformidade com a seguinte norma técnica:*

- *International Organization for Standardization. ISO5155/1995 – Household Refrigerating appliances – Frozen food storage cabinets and food freezers – Characteristics and test methods. Genève, Switzerland, 1995;*

*Além disso, o laboratório de análise foi homologado pelo INMETRO, conforme norma técnica:*

- *Laboratórios Especializados em Eletroeletrônica. Procedimento de Ensaio PE 0.00.01. Rev. 01. Porto Alegre, RS, Brasil, 2012. - Laboratório de ensaio acreditado pela ABNT NBR ISO/IEC 17025 sob o número CRL0075.*

*Os ensaios utilizaram o método previsto nas normas técnicas acima, apto a medir a temperatura de armazenamento, consumo de energia e capacidade de congelamento de cada equipamento.*

**O método, descrito no item 17 da ISO5155/1995, consiste em medir a capacidade de congelamento por meio de utilização de cargas térmicas que deverão atingir a temperatura -18°C no prazo de 24 horas.**

**Foram realizados os ensaios para cada equipamento de modo a testar a eficácia de cada um, entretanto aqueles que não atenderam aos requisitos mínimos exigidos no item 13 da referida norma não foram submetidos aos ensaios do item 17, por estarem automaticamente excluídos, ou seja, não atendem a condição de congelador.**

*Os testes foram realizados em todas as famílias de produtos impedindo uma análise isolada de uma única máquina." (e-fl. 9.823 - grifei)*

*"Com base nos resultados dos ensaios realizados pelo LABELO - Laboratórios Especializados em Eletroeletrônica Calibração e Ensaio da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, nos equipamentos fabricados pela Mercofricon S/A, foi confirmado que todos os produtos testados não possuem capacidade de congelamento e não atendem ao item 17 da norma ISO 5155/1995." (e-fl. 9.830)*

Importante evidenciar que não obstante o laudo técnico trazido pela empresa faça referência às distintos Relatórios da LABELO, eles não constam dos presentes autos. De fato, considerando os produtos que foram objeto de autuação, constam dos presentes autos apenas os relatórios n.º 101 e 102 referentes, respectivamente, aos produtos HCE 411 (e-fls. 9.620/9.634) e HDE 411 (e-fls. 9.636/9.650). Por sua vez, esses dois produtos e esses dois relatórios não foram mencionados no laudo técnico.

Para melhor visualização, vejamos os argumentos veiculados pelas duas partes:

Modelo	Características identificadas pela empresa no laudo técnico do IFPE	Características identificadas pela fiscalização
HCE-297	<i>"(...) resultado do estudo foi conclusivo no sentido de que os equipamentos da família HCE <u>não possuem capacidade de</u></i>	<b><u>Freezer</u></b> horizontal com tampa de vidro e com formato de arca, <b><u>destinado a conservação e exposição de produtos, com</u></b>

HCE-311	<u>congelamento nos moldes exigidos pelas regras internacionais de refrigeração.</u> " (e-fl. 9.825)	<u>sistema de produção de frio e com variação de temperatura de -18°C a -22°C</u> (e-fls. 56). Segundo o catálogo de produtos da empresa, tratam-se de produtos das linhas exclusivas para sorvetes (e-fls. 2.158/2.162)
HCE-392	O contribuinte não apresentou considerações específicas no laudo técnico quanto a esse produto, bem como não trouxe relatório do LABELO.	
HCE-411	Não consta considerações específicas no laudo técnico quanto a esse produto, mas o resultado trazido no laudo é o mesmo que consta do relatório do LABELO, quanto aos itens da norma ISO 5155/1995 (e-fls. 9.620/9.634)	
HCE-503	Não consta considerações específicas no laudo técnico quanto a esse produto, indicando que para esse produto o estudo está "EM EXECUÇÃO" (e-fl. 9.824)	
THG-6	"(...) o resultado do estudo foi conclusivo no sentido de que os equipamentos da família THG <u>não possuem capacidade de congelamento nos moldes exigidos pelas regras internacionais de refrigeração.</u> " (e-fl. 9.826)	
THG-7		
THG-8	Não consta considerações específicas no laudo técnico quanto a esse produto, indicando que para esse produto o estudo está "EM EXECUÇÃO" (e-fl. 9.826)	
THG - 4I	"(...) o resultado do estudo foi conclusivo no sentido de que os equipamentos da família THG <u>não possuem capacidade de congelamento nos moldes exigidos pelas regras internacionais de refrigeração.</u> " (e-fl. 9.826)	
THG - 5I		
THG - 6I		
THG - 7I		
THG - 8I		
IHB- 568	"O resultado do estudo foi conclusivo no sentido de que os equipamentos das famílias IHB e SMR <u>não possuem capacidade de congelamento nos moldes exigidos pelas regras internacionais de refrigeração.</u> " (e-fl. 9.827)	<u>Freezer</u> horizontal com tampa de vidro e com formato de arca, <u>destinado a conservação e exposição de produtos em supermercados</u> , com sistema de produção de frio e com variação de temperatura de -18°C a -20 °C ou -16 °C a -30 °C (e-fls. 58) Segundo o catálogo de produtos da empresa, tratam-se de produtos das linhas exclusivas para supermercados (e-fls. 2.170 e 2.172)
IHB-722		
SMR-1900		
SMR-1940	O contribuinte não apresentou considerações específicas no laudo técnico quanto a esse produto, bem como não trouxe relatório do LABELO.	<u>Congelador (freezer)</u> horizontal podendo, alternativamente, ser utilizado como refrigerador, (temperatura ajustável dupla ação), com variação de temperatura de +5°C a -22 °C (e-fls. 60) <u>Entre as duas funções que o produto é capaz de executar: congelamento e refrigeração, a função principal é a de congelamento, pois esta exige do equipamento maior poder de resfriamento.</u> (e-fl. 61) Segundo o catálogo de produtos da empresa, tratam-se de produtos das linhas exclusivas dupla-ação (e-fls. 2.173/2.175)
HDE-216	O contribuinte não apresentou considerações específicas no laudo técnico quanto a esses produtos, bem como não trouxe relatório do LABELO.	
HDE-220		
HDE-265		
HDE-311	Apesar de constar do laudo técnico esse produto, a conclusão não se refere a esse produto, constando no item que "o resultado do estudo foi conclusivo no sentido de que os equipamentos <u>da família VCV não possuem capacidade de congelamento nos moldes exigidos pelas regras internacionais de refrigeração.</u> " (e-fl. 9.829)	
HDE-324	O contribuinte não apresentou considerações específicas no laudo técnico quanto a esse produto, bem como não trouxe relatório do LABELO.	

<b>HDE-411</b>	Não consta considerações específicas no laudo técnico quanto a esse produto, mas o resultado trazido no laudo é o mesmo que consta do relatório do LABELO, quanto aos itens da norma ISO 5155/1995 (e-fls. 9.636/9.650)	
<b>HDE-427</b>	O contribuinte não apresentou considerações específicas no laudo técnico quanto a esse produto, bem como não trouxe relatório do LABELO.	
<b>HDE-503</b>	Apesar de constar do laudo técnico esse produto, a conclusão não se refere a esse produto, constando no item que " <i>o resultado do estudo foi conclusivo no sentido de que os equipamentos <u>da família VCV</u> não possuem capacidade de congelamento nos moldes exigidos pelas regras internacionais de refrigeração.</i> " (e-fl. 9.829)	
<b>HDE-521</b>	O contribuinte não apresentou considerações específicas no laudo técnico quanto a esse produto, bem como não trouxe relatório do LABELO.	
<b>VDF-600</b>	" <i>O resultado do estudo foi conclusivo no sentido de que os equipamentos da família VDF <u>não possuem capacidade de congelamento nos moldes exigidos pelas regras internacionais de refrigeração</u></i> " (e-fl. 9.830)	<b><u>Congelador (freezer)</u></b> vertical com porta de vidro com formato tipo armário (carregamento de gêneros é efetuado pela frente), podendo, alternativamente, ser utilizado como refrigerador, (temperatura ajustável dupla ação), com variação de temperatura de +8 °C a -23 °C (e-fls. 62/63). <b><u>Entre as duas funções que o produto é capaz de executar: congelamento e refrigeração, a função principal é a de congelamento, pois esta exige do equipamento maior poder de resfriamento</u></b> (e-fl. 64)
<b>VCV-1C</b>	O contribuinte não apresentou considerações específicas no laudo técnico quanto a esse produto, bem como não trouxe relatório do LABELO. Consta do laudo técnico considerações quanto ao modelo VCV-4B (e-fl. 9.828)	<b><u>Congelador (freezer)</u></b> vertical, com variação de temperatura de -18 °C a -23 °C com porta de vidro com formato tipo armário (carregamento de gêneros é efetuado pela frente) (e-fl. 65). Segundo o catálogo de produtos da empresa, tratam-se de produtos das linhas exclusivas para sorvetes (e-fls. 2.158 e 2.163)

É pacífico, portanto, que as mercadorias são enquadradas na posição 8418 (Refrigeradores, congeladores “freezers” e outros materiais, máquinas e aparelhos para a produção de frio, com equipamento elétrico ou outro; bombas de calor, exceto as máquinas e aparelhos de ar-condicionado da posição 8415).

Considerando os documentos e alegações trazidas pela Recorrente nestes autos, observa-se que ela sustenta que todos os seus produtos não atingem a temperatura -18°C no prazo de 24 horas não possuindo, com isso, a capacidade de congelamento na forma da ISO 5155/1995. Por sua vez, para a fiscalização, o fato dos produtos atingirem temperaturas abaixo de 18°C seria suficiente para enquadrá-la como congeladores destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais para fins de classificação fiscal.

Contudo, a ampla documentação acostada aos autos pela Recorrente não consegue afastar a premissa fiscal: os produtos por ela comercializados são congeladores

destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, ainda que não atendam as especificações técnicas exigidas pelo INMETRO para congeladores **domésticos**.

O laudo técnico apresentado pela empresa em nenhum momento afirma que os produtos não possuem capacidade de congelamento, apenas buscam firmar que eles possuem capacidade de congelamento em desconformidade com a norma técnica do ISO 5155/1997. Essa norma técnica, entretanto, se aplica somente para refrigeradores e congeladores de uso doméstico, e não os comerciais como aqueles vendidos pela Recorrente. É o que se depreende da Portaria Inmetro n.º 20/2006, a qual se refere a própria Recorrente:

*"1. DEFINIÇÕES*

*1.1. Refrigeradores: Móvel termicamente isolado, dotado de máquina frigorífica que mantém o seu interior com temperatura adequada a conservar, resfriar ou refrigerar alimentos. (Fonte – Dicionário Aurélio).*

*2. REFERÊNCIAS*

*2.1. Lei 10.295/2001*

*Lei de Eficiência Energética. Estabelece a Política Nacional de Conservação de Energia.*

*2.2. Decreto nº 4.059/2001*

*Regulamenta a Lei de Eficiência Energética.*

*2.3. Portaria Inmetro nº 20/2006*

*Instituí, no âmbito do Sistema Brasileiro de Avaliação da Conformidade, a etiquetagem compulsória de **Refrigeradores e seus Assemelhados, de uso doméstico**.*

*2.4. Normas Aplicáveis*

*• ISO 7371 - Household refrigerating appliances - Refrigerators with or without lowtemperature compartment - Characteristics and tests methods (Refrigeradores de 01 porta, compactos e "All refrigerator")*

*• ISO 8187 - Household refrigerating appliances - Refrigerator-freezers - Characteristics and tests methods (Combinados)*

*• ISO 5155 - **Household refrigerating appliances - Frozen food storage cabinets and food freezers - Characteristics and tests methods (Congeladores e Conservadores de alimentos congelados verticais e horizontais)***

*• ISO 8561 - Household refrigerating appliances - Refrigerators, refrigerator-freezers, frozen food storage cabinets and food freezers cooled by internal forced air circulation -*

*3. CONDIÇÕES GERAIS*

*3.1 Nos distribuidores, produtores/importadores que comercializem exposição ou venda Condicionadores de Ar (artigo 6º da Lei 9933).*

**Atenção: Não estão contemplados neste procedimento, os seguintes produtos:**

*Refrigeradores e frigobares/compactos com porta de vidro;*

*Climatizadores ou adegas de vinho/bebidas;*

**Congeladores/conservadores comerciais com porta cega ou porta de vidro (condensador/evaporadora com ventilação forçada - desde que caracterizados como comerciais) e;**

*Refrigeradores com sistema por absorção e termoelétricos." (grifei)*

Nesse sentido, os documentos e laudos apresentados pela Recorrente não afastam a premissa delineada pela fiscalização no Auto de Infração, de que seus produtos são congeladores, cuja classificação fiscal mais adequada, por mais específica, é aquela identificada pela fiscalização. As provas produzidas pela Recorrente não possuem pertinência

com o presente caso. Mesmo reconhecendo a natureza comercial de seus produtos, todas as normas e considerações técnicas trazidas pela Recorrente nos autos se referem aos aparelhos de refrigeração de uso doméstico.

Com isso, as provas trazidas aos autos pela Recorrente não trazem quaisquer elementos técnicos relevantes para a reclassificação fiscal, que merece ser mantida.

Observa-se que quaisquer dos documentos técnicos trazidos pela Recorrente negam a existência de função de congelamento dos produtos, não trazendo diferenças relevantes para fins de classificação fiscal entre os produtos comercializados pela Recorrente e os congeladores. A indiferença entre os termos congeladores e conservadores, cuja ênfase é dada em todo momento pela Recorrente em sua defesa, foi bem apontada pela r. decisão recorrida com fulcro no Parecer da OMA, cujas razões se adota a seguir nos termos do art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784/99:

*"A OMA (Organização Mundial das Alfândegas) publica periodicamente, em francês e inglês, uma coletânea oficial contendo todos os pareceres aprovados pelo Comitê do Sistema Harmonizado (CSH). A tradução para os diferentes idiomas nacionais e a sua posterior internalização é de competência de cada parte contratante à Convenção, no nosso caso, do Secretário da Receita Federal do Brasil. Destaque-se que os pareceres de classificação são de cumprimento obrigatório por parte do Brasil e dos demais intervenientes no comércio internacional.*

*Neste contexto, a Receita Federal expediu a IN RFB n° 873/2008 (vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação) e posteriormente a IN RFB n° 1.459/2014, ambas aprovando o texto dos Pareceres de Classificação do Comitê:*

*"IN RFB n° 873/2008*

*A SECRETÁRIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 224 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF n° 95, de 30 de abril de 2007, e de acordo com o disposto no item 2 do artigo 3º, combinado com o item 2 do artigo 8º da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, aprovada no Brasil pelo Decreto Legislativo n° 71, de 11 de outubro de 1988, e promulgada pelo Decreto n° 97.409, de 23 de dezembro de 1988, resolve:*

*Art. 1º Aprovar, na forma do Anexo Único a esta Instrução Normativa, que se encontra disponível no endereço eletrônico [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br), da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a tradução para a língua portuguesa dos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado, da Organização Mundial das Alfândegas (OMA), atualizados até julho de 2008, e adotar como vinculativas as classificações das mercadorias neles contidas.*

*Art. 2º Adotar os mesmos pareceres de classificação como elemento subsidiário fundamental para a classificação de mercadorias com características similares às neles contidas.*

*Art. 3º Fica revogada a Instrução Normativa SRF n° 615, de 31 de janeiro de 2006.*

*Art. 4º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação."(grifou-se)*

***Analisando-se os Pareceres de Classificação contidos no Anexo Único da IN RFB n° 873/2008 (disponíveis no site da Receita Federal), destaca-se, para a solução da presente controvérsia, o Parecer relativo à posição 8418.30:***

***"8418.30 1. Congelador (freezer) do tipo cofre, com uma tampa de vidro curvo, destinado a conservação e exposição de gêneros alimentícios em***

estabelecimentos comerciais. O aparelho oferece uma capacidade de conservação de 365 litros ou de 550 litros, segundo o modelo; um sistema de produção de frio incorporado permite manter uma temperatura compreendida entre - 20 °C e - 24 °C, para uma temperatura ambiente de 30 °C.”

A impugnante fundamenta sua defesa na suposta distinção entre conservadores e congeladores, qual seja, a de que os congeladores destinariam-se ao congelamento de alimentos enquanto que os conservadores destinariam-se somente à conservação dos alimentos. **Entretanto, conforme se pode notar no Parecer transcrito acima, o produto descrito é destinado à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, e é equivalente aos produtos fabricados pela autuada, com as mesmas características, funções e finalidades, e como se pode verificar também, é definido como “Congelador (freezer)”.**

Em sua impugnação, a autuada faz diversas críticas ao Parecer da OMA. Alega que os pareceres da OMA só se aplicam quando percorrido todo o caminho natural para a classificação fiscal das mercadorias. Equivoca-se a recorrente. Conforme o art. 1º da IN SRF nº 873/2008 são “vinculativas as classificações das mercadorias neles contidas”. Além disto, os Pareceres tem caráter “subsidiário fundamental”, e não residual, ou seja, auxiliam na interpretação das Regras de Classificação e dos Textos de Posição e Notas de Seção e Capítulos.

Também não procede a alegação de que o Parecer da OMA trata de características operacionais secundárias do produto. Isto não faz sentido algum. Obviamente o que se descreve em um parecer é o produto em si, pela sua característica principal, e como a própria impugnante sustenta em sua defesa, é a função principal que determina a classificação fiscal do produto. Conforme está claro no Parecer transcrito, o produto é “destinado a conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais. O aparelho oferece uma capacidade de conservação de 365 litros ou de 550 litros, ...”. **Assim como os conservadores fabricados pela contribuinte, o Parecer transcrito tem por objeto congeladores (freezers) destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios.**

Sustenta a impugnante que quando a OMA se reuniu para discutir as características secundárias presentes nas mercadorias enquadráveis na NCM 8418.30, em 25/03/2000, ainda não existia um estudo técnico, realizado a nível internacional, diferenciando os diversos tipos de aparelhos para geração de frio (refrigeradores), já que a diferenciação somente ocorreu em 2007; e por se tratar de uma tecnologia nova os conservadores deveriam se enquadrar na NCM residual 8418.50.90. A tese não tem amparo legal, já que o Parecer transcrito está vigente até a presente data. **O entendimento e classificação fiscal adotados não foram alterados, o que demonstra que apesar da diferenciação ocorrida entre os diversos tipos de aparelhos, a OMA mantém o entendimento de que os conservadores pertencem ao grupo dos congeladores.**

Cabe refutar também, a alegação da autuada de que a OMA não é uma organização com expertise específica em tecnologia, e não tinha substrato suficiente para diferenciar conservadores e congeladores. Como já discutido, a classificação fiscal não é uma matéria eminentemente técnica, e ainda que fosse, não caberia questionar os critérios da OMA, que, como já discutido, é o órgão internacional competente para classificar os produtos.

Deve-se ressaltar ainda, que o quadro comparativo de fls. 8657/8660 elaborado pela impugnante, “DIFERENÇAS ENTRE AS CARACTERÍSTICAS SECUNDÁRIA LISTADAS NO PARECER DA OMA E AS PRESENTES NOS EQUIPAMENTOS INDUSTRIALIZADOS PELA IMPUGNANTE”, não tem nenhum valor porque, como já mencionado, o Parecer da OMA não trata de características secundárias, e porque o produto utilizado como paradigma é um freezer com função principal de congelamento, enquanto que o produto objeto do Parecer é um freezer com função

principal de conservação de alimentos, igual ao dos produtos fabricados pela autuada.

Também em sua defesa, a impugnante transcreve, às fls. 8661/8662, algumas soluções de consulta proferidas pela Receita Federal. **Entretanto, a maioria das soluções referem-se a refrigeradores, e não a conservadores/congeladores.** (...)

Assim, **pela aplicação obrigatória do Parecer da OMA, os conservadores de alimentos, tais como os fabricados pela contribuinte, fazem parte do grupo de congeladores, devendo ser classificados, conforme o modelo (horizontal ou vertical) e volume (capacidade abaixo de 800 litros para os horizontais e abaixo dos 900 litros para os verticais), nas posições 8418.3000 (horizontais) e 84184000 (verticais).**

Dessa forma, pela aplicação da Regra Geral de Interpretação nº 1, temos que:

- produtos da Linha HCE - congeladores/conservadores (freezers) horizontais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade não superior a 800 litros – TIPI 8418.3000, alíquota 15%;
- produtos da Linha HCE - congeladores/conservadores (freezers) horizontais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade não superior a 400 litros – TIPI 8418.3000, Ex 01, alíquota 15%;
- produtos da Linha THG – congeladores/conservadores (freezers) horizontais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade não superior a 800 litros – TIPI 8418.3000, alíquota 15%;
- produtos da Linha THG – congeladores/conservadores (freezers) horizontais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade não superior a 400 litros – TIPI 8418.3000, Ex 01, alíquota 15%;
- produtos da Linha IHB – congeladores/conservadores (freezers) horizontais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade não superior a 800 litros – TIPI 8418.3000, alíquota 15%;
- produtos da Linha SMR – congeladores/conservadores (freezers) horizontais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade não superior a 800 litros – TIPI 8418.3000, alíquota 15%;
- produtos da Linha HDE – congeladores/conservadores (freezers) horizontais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade não superior a 800 litros – TIPI 8418.3000, alíquota 15%;
- produtos da Linha HDE – congeladores/conservadores (freezers) horizontais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade não superior a 400 litros – TIPI 8418.3000, Ex 01, alíquota 15%;
- produtos da Linha VDF – congeladores/conservadores (freezers) verticais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade não superior a 900 litros – TIPI 8418.4000, alíquota 15%;
- produtos da Linha VCV-IC – congeladores/conservadores (freezers) verticais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade não superior a 900 litros – TIPI 8418.4000, alíquota 15%.

Portanto, mantém-se o lançamento efetuado pela fiscalização em função da saída de produtos com erro de classificação fiscal e erro de alíquota." (e-fls. 9.251/9.254)

Com isso, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

### III - DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para que seja refeita a recomposição da escrita fiscal do sujeito passivo para considerar apenas os valores relativos às operações não decaídas, ocorridas após 31/03/2010, com os correspondentes reflexos nos cálculos da multa aplicada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne

### Voto Vencedor

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, Redator designado.

Em que pese a pertinência das razões e dos fundamentos legais contidos no voto da Ilustre Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora deste processo, ressalto minha discordância exclusivamente em relação ao tópico sobre a decadência e a glosa dos créditos (item II.1 do voto).

A relatora descreve em seu voto que, "(...) Ora, uma vez reconhecido que o presente Auto de Infração não poderia abranger operações ocorridas anteriormente entre janeiro/2010 a março/2010, a base de informação que deve ser considerada pela fiscalização é aquela prestada pelo sujeito passivo até março/2010, não estando o fisco autorizado a proceder com a revisão da escrita fiscal dos períodos anteriores, já fulminados pela decadência".

No entanto, neste aspecto discordo do entendimento da relatora. Explico.

Como bem pontuado no Acórdão nº 3402-004.139, de 23/05/2017, em voto vencedor prolatado pelo Ilustre Conselheiro *Antonio Carlos Atulim*, que subscrevo as considerações tecidas, adotando-as como razão de decidir com forte no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, passando as mesmas a fazer parte integrante desse voto, fazendo as adaptações necessárias ao presente caso.

Não há que se falar em decadência acerca do direito de o Fisco efetuar glosas de créditos não comprovados no período sob fiscalização sobre o qual não se operou a decadência. Embora se refiram a saldos credores de períodos anteriores, são valores que reduzem o montante de tributo a recolher do período fiscalizado, eis que foram aproveitados pela contribuinte em sua escrita, de forma que ela não pode se furtrar a comprová-los.

Frise-se que a fiscalização não exigiu qualquer montante relativo a saldos credores de períodos anteriores, mas tão somente glosou créditos a tais títulos para os quais a contribuinte não cumpriu o seu dever probatório.

Inexiste qualquer norma legal que vede a fiscalização de glosar créditos não comprovados pela contribuinte no período de apuração sob análise, ainda que a título de "saldo credor de períodos anteriores".

As normas veiculadas pelos arts. 150, § 4º do CTN e 173 do CTN determinam hipóteses de extinção do crédito tributário pelo decurso de prazo para o Fisco constituí-lo.

A vedação desses dispositivos **se restringe à constituição do crédito tributário** pelo lançamento de ofício, não atingindo a atividade obrigatória do Auditor-Fiscal de apuração do imposto devido no período fiscalizado, nos termos do art. 142 do CTN, na qual se inclui eventuais glosas de créditos aproveitados indevidamente pela contribuinte ou mesmo a reconstituição da escrita fiscal de períodos anteriores.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário, devendo ser mantida a reconstituição dos saldos da escrita fiscal nos moldes postos pela fiscalização. mantendo-se hígida a decisão recorrida nesta parte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra.