



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10480.729688/2018-49</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-013.175 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MERCOFRICON S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2017

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.

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2017

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO NA NOTA FISCAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO LANÇADO.

Aplica-se a multa de ofício de 75% pela falta de lançamento do imposto na nota fiscal ou pela falta de recolhimento do imposto lançado, calculada sobre o valor do imposto que deixou de ser lançado ou que deixou de ser recolhido, nos termos do art. 80 da Lei nº 4.502, de 1964.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2017

PRODUÇÃO DE PROVAS. PEDIDO DE DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS.

PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

É dispensável a realização de diligência ou perícia quando os documentos integrantes dos autos se revelam suficientes para formação de convicção do julgador.

PETIÇÃO SUPERVENIENTE. JUNTADA DE SENTENÇA JUDICIAL PROFERIDA EM PROCESSO DISTINTO. CONHECIMENTO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

DECISÃO JUDICIAL NÃO TRANSITADA EM JULGADO. AUSÊNCIA DE IDENTIDADE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INEXISTÊNCIA DE EFEITO VINCULANTE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

Conhece-se de petição superveniente que junta decisão judicial proferida em processo distinto, em observância ao princípio da verdade material que rege o processo administrativo fiscal.

Todavia, sentença não transitada em julgado, relativa a crédito tributário diverso, não possui efeito vinculante no julgamento administrativo de outro lançamento, constituindo, quando muito, elemento persuasivo a ser considerado no contexto probatório próprio dos autos.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em indeferir o pedido de diligência e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**José de Assis Ferraz Neto** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaler Dornelles** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, Jose de Assis Ferraz Neto, Alessandra Lessa dos Santos, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 14-91.393, proferido pela 8ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto/SP, que por unanimidade de votos, em 23/04/2019, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2017

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.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONGELADORES/CONSERVADORES(FREEZERS).

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.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2017 MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO NA NOTA FISCAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO LANÇADO.

Aplica-se a multa de ofício de 75% pela falta de lançamento do imposto na nota fiscal ou pela falta de recolhimento do imposto lançado, calculada sobre o valor do imposto que deixou de ser lançado ou que deixou de ser recolhido, nos termos do art. 80 da Lei nº 4.502, de 1964.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2017 PRODUÇÃO DE PROVAS. PEDIDO DE DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS.

PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

É dispensável a realização de diligência ou perícia quando os documentos integrantes dos autos revelam-se suficientes para formação de convicção do julgador.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para o lançamento de ofício do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, em desfavor da interessada em epígrafe, constituindo-se os respectivos créditos tributários, cumulados com multa de ofício e juros de mora, no montante de R\$ 166.766.464,24 (cento e sessenta e seis milhões, setecentos e sessenta e seis mil, quatrocentos e sessenta e quatro reais, vinte e quatro centavos), valor consolidado na data do lançamento conforme Demonstrativo do Crédito Tributário (e-fl. 31).

Consta na “Descrição dos Fatos” (e-fls. 32/33) a seguinte infração à legislação tributária:

INFRAÇÃO: SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI – INOBSERVÂNCIA DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E/OU ALÍQUOTA DO IPI.

Falta de lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados por ter o estabelecimento industrial promovido a saída de produtos tributados com falta ou insuficiência de lançamento do mesmo, por erro de classificação fiscal e de alíquota, conforme demonstrado no Termo de Informação Fiscal, que é parte integrante, complementar do presente Auto de Infração.

O Termo de Informação Fiscal (e-fls. 1761/1790) que instrui o auto de infração traz o detalhamento da infração acima, que segue em resumo:

1) Classificação fiscal adotada pela fiscalizada

O estabelecimento industrial, por ter adotado classificação fiscal em desacordo com as normas aplicáveis, promoveu a saída de produtos tributados sem o devido destaque do IPI.

A fiscalizada adotou o código NCM 8418.50.90, alíquota do IPI de 0%, para estes produtos.

Entretanto, ao longo do tempo houve mudanças do entendimento da fiscalizada quanto a alíquota a ser utilizada, variando dos mesmos códigos NCM.

Observando os dados colhidos no catálogo mais recente, verifica-se que a fiscalizada industrializa produtos para uso comercial, agrupando-os, segundo denominação adotada, nas seguintes categorias:

- máquinas para conservação bebidas, frios e laticínios;
- máquinas para conservação de cerveja/energéticos;
- máquinas para conservação de produtos congelados ou bebidas e refrigerados;
- máquinas para conservação de produtos congelados ou resfriados;
- máquinas para conservação de produtos congelados;
- máquinas para conservação de produtos congelados ou refrigerados (supermercado).

Portanto, a empresa dedica-se a fabricação de máquinas e aparelhos de refrigeração, em consonância com o CNAE informado no CNPJ.

O cerne da argumentação da fiscalizada está em qualificar os produtos alojados no código NCM 8418.50.90 como “conservadores”, tendo como fundamento o Laudo Técnico elaborado pelo IFPE; as normas ISO 5155 e ISO 8561, das quais foram extraídas as características técnicas dos congeladores, que, embora não vigentes, corroboraria a posição da fiscalizada, separando congeladores de conservadores em razão de sua capacidade térmica. Por fim, aduz a Norma Internacional IEC 62552 (anexo 09, Doc 03) que, no mesmo sentido, daria sustentação a seus argumentos.

Em comum, tanto o Laudo IFPE, a Norma Internacional IEC 62552, bem como as normas ISO 5155 e ISO 8561, adotam a terminologia “conservadores” para, em meio a descrição de diversas características técnicas que distinguem os congeladores dos conservadores, atribuírem aos primeiros a capacidade de aplicar uma taxa de congelamento adequada ao produto submetido a refrigeração, de tal modo que fiquem preservados sua qualidade e seu valor nutricional; enquanto que, em relação aos segundos, os conservadores, a capacidade de armazenamento de produtos previamente congelados ou mesmo resfriados adequadamente

## 2) Correta classificação fiscal dos produtos fabricados pela fiscalizada

A partir do código do produto, obtido das notas fiscais eletrônicas de saída para as quais não houve destaque do IPI, foram analisados os respectivos atributos

indicados em dois catálogos: o Catálogo 01, mais recente, disponibilizado pela fiscalizada em resposta ao Termo de Início de Fiscalização; e o Catálogo 02, mais antigo, inserto no e-processo nº 10480.723765/2015-12.

Com a Descrição do Produto, o Código do Produto e seus atributos descritos nos Catálogos, os produtos foram reclassificados. De acordo com as regras aplicáveis, as corretas classificações fiscais são o código NCM 8418.30.00 ou seu Ex 01 e o código NCM 8418.40.00 ou seu Ex 01, a depender da capacidade volumétrica do produto classificado e de tratar-se de produto da linha Horizontal ou Vertical, respectivamente.

Segundo a Regra Geral SH nº 1, no texto da posição 8418, a descrição exhaustiva dos produtos que devem ser classificados nesta posição é “refrigeradores, congeladores(freezers) e outras máquinas e aparelhos destinados a produção de frio”. Todos os desdobramento provenientes da posição 8418 são espécies dos produtos descritos no texto dessa posição, excluindo quaisquer outras máquinas e aparelhos não citados.

Ressalte-se que, no texto da posição 8418 e em seus desdobramentos, não há menção a faixa de temperatura de operação como parâmetro de distinção entre as máquinas e aparelhos abrangidos nessa posição. Porém, a NESH, estabelece uma temperatura de operação não especificada, próxima de 0º C ou inferior.

No código 8418.30.00 devem ser classificados os produtos do gênero congeladores(freezers) das espécies horizontais tipo arca, de capacidade não superior a 800 litros (os de capacidade não superior a 400 litros, devem ser classificados no respectivo Ex 01).

No código 8418.40.00 devem ser classificados os produtos do gênero congeladores(freezers) das espécies verticais tipo armário, de capacidade não superior a 900 litros (os de capacidade não superior a 400 litros, devem ser classificados no respectivo Ex 01).

Na subposição 8418.50 devem ser classificados os produtos dos gêneros refrigeradores, congeladores (freezers) e outros aparelhos para a produção de frio (outras espécies não discriminadas nas subposições de 1º nível anteriores).

O atributo de “conservação e exposição de produtos” estende-se a todas as subposições de 1º nível da posição 8418, em particular, os congeladores das subposições 8418.30.00 e 8418.40.00. Portanto, uma máquina que apenas mantenha, ou seja, conserve um produto alimentício congelado, mesmo não tendo a finalidade precípua de congelá-lo a partir da temperatura ambiente, deve ser classificado nessas subposições.

É importante lembrar que normas internacionais, do tipo das aduzidas pela fiscalizada, têm como finalidade essencial a padronização, a uniformização de conceitos/produtos visando, em última instância, a produção de bens destinados ao mercado, como corolário, a criação de uma nomenclatura incorporada pelos meios acadêmicos/científicos que lidam com determinados produtos, que têm

como objeto estudos, testes, etc, relativos a estes produtos, a exemplo do Laudo IFPE apresentado, e demais documentos apresentados pela fiscalizada em defesa de sua tese.

É prudente lembrar que as normas internacionais não têm o condão de substituir as regras de classificação de mercadorias em sua finalidade, mas tão somente, e de forma complementar, de aclarar lacunas existentes no âmbito das regras de classificação; de fixar a extensão e limites de um conceito nela consignado; de caracterizar um produto, apenas mencionado superficialmente nas normas, etc, jamais a capacidade de introduzir um produto não previsto nos textos das posições, tal qual propugna a fiscalizada.

Pela primeira Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado, a classificação se dá pelos textos das posições como também pelas Notas de Seção, de Capítulo, de Subposição e Complementares relacionadas com essa posição. No presente caso, inexistente a palavra “conservador” no âmbito dos textos citados na primeira Regra Geral, demonstrado, portanto, a exclusão da palavra “conservador”, para qualquer efeito legal, do campo delimitado pela posição 8418 e seus desdobramentos.

Observe-se que o termo “conservação”, em sua correta acepção dada pelo texto em que está inserido, está precedido da preposição “para”, denotando assim que os “outros móveis”, listados não exaustivamente entre parênteses, destinam-se à conservação de produtos que pereceriam se expostos em ambientes não refrigerados. No âmbito dos textos contidos na posição 8418 e de seus desdobramentos, pode-se dizer que as máquinas e aparelhos destinados a produção de frio, entre outros, os refrigeradores e os congeladores (freezers), são concebidos para a conservação e exposição de produtos; logo têm o efeito de conservar os produtos armazenados em seu interior.

Pelo exposto, é incorreto, como pretende a fiscalizada, inserir a palavra “conservador” no contexto das regras de classificação da posição 8418 e alçá-la a condição de gênero de máquinas e aparelhos destinados a produção de frio, ao lado dos refrigeradores e dos congeladores (freezers).

O código 8418.50.90 se destina a classificar outras espécies do gênero refrigeradores e outras máquinas e aparelhos, para a produção de frio, não discriminadas nas outras subposições de 1º nível da posição 8418.

De outra forma, os congeladores (freezers) não discriminados nas outras subposições de 1º nível da posição 8418 devem ser classificados no código NCM 8418.50.10, pois não teriam onde ser classificados se não fosse neste código.

A NESH, no que tange a posição 8418, não vai muito além do que contém o texto da posição 8418. Inova apenas para informar que os aparelhos para a produção de frio de que trata a posição 8418 opera em uma temperatura próxima a 0°C.

O Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Alfândegas (OMA), publicou parecer, com caráter vinculativo e subsidiário fundamental, para efeito da

classificação de mercadorias com características similares às neles contidas. A sinopse do parecer em língua portuguesa resulta de uma consulta apreciada no âmbito no Comitê do Sistema Harmonizado da OMA, que decide, com base na aplicação das RGI/SH, que a classificação correta do produto em questão é na subposição 8418.30, afastando a classificação, no caso em apreço, da subposição 8418.50.

Essa decisão foi submetida em instância superior à apreciação do Comitê, que em sua 24ª sessão, ocorrida em 22/10/1999, a ratificou.

Neste mesmo diapasão, as conclusões do Centro de Classificação Fiscal de Mercadorias – Ceclam, criado com a publicação da Portaria RFB nº 1921, de 13 de abril de 2017:

8418.30.00 - “Congelador (freezer) horizontal, com abertura superior efetuada por meio de portas deslizantes de vidro transparente, com temperatura de trabalho abaixo de - 18 °C e capacidade de 650 litros, medindo 205 cm x 95 cm x 95 cm, destinado a conservação e exposição de alimentos, comercialmente denominado “Ilha de congelados”.

### 3) Reconstituição da escrita fiscal

O saldo credor inicial de janeiro de 2014 (R\$ 14.780.395,13) deve ser ajustado em razão do auto de infração (processo nº 10480.723765/2015-12), relativo aos fatos geradores ocorridos no período entre janeiro de 2010 e dezembro de 2012.

Na ocasião, a contribuinte foi intimada a estornar esse valor em sua escrita fiscal ou a impugnar. Tendo a fiscalizada optado pela impugnação, no sentido de prevenir a decadência de valores não cobrados, o valor da autuação deve ser expurgado do saldo inicial.

No período de janeiro a dezembro de 2013, a contribuinte não foi fiscalizada. Assim, os valores escriturados no RAIFI em 2013 foram levados à apuração do saldo em dezembro de 2013, conforme valores consignados no RAIFI.

O valor de R\$ 1.141.068,73 corresponde ao saldo devedor reconstituído que resultou da fiscalização encerrada em dezembro de 2012, de modo que o saldo inicial em janeiro de 2013 deve ser igual a zero. Considerando débitos e créditos escriturados no RAIFI nº decorrer de 2013, o saldo credor em dezembro desse ano resulta em R\$ 1.796.725,75.

Desta forma, o valor de R\$ 1.796.725,75 é o saldo inicial a ser considerado em janeiro de 2014.

Foram levados em conta, ainda, os créditos decorrentes de devolução de venda de produção do estabelecimento, (CFOP 1.201, 1.401 e 2.201), para anulação das saídas tributadas que foram lançadas neste auto de infração, conforme DEMONSTRATIVO DAS NOTAS FISCAIS DE DEVOLUÇÃO DAS SAÍDAS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA DO IPI 01/2014 a 03/2017 (anexo 15).

Em face dos fatos e das infrações apuradas, a Fiscalização lavrou o competente auto de infração (e-fls. 31/58), sendo o sujeito passivo cientificado do lançamento em 21/11/2018. Inconformada, a autuada apresentou impugnação (e-fls. 2188/2233) em 20/12/2018.

A Recorrente foi intimada da decisão de primeira instância em 05/05/2019 (e-fl. 2703) e apresentou o Recurso Voluntário em 07/06/2019 (e-fl. 2704) pelo qual pediu que seja cancelado o auto de infração ou caso esse colegiado entenda que precisa de ainda mais elementos para julgar o caso, pleiteia-se que haja uma diligência, para ser feito um laudo pericial nos moldes já pormenorizados na Impugnação onde apresenta quesitos.

Concluída a exposição dos fundamentos constantes do Relatório Fiscal, passa-se ao registro dos principais argumentos apresentado no recurso voluntário.

Ressalte-se que as razões recursais reproduzem, em essência, os mesmos fundamentos já veiculados na impugnação apresentada na instância de origem, motivo pelo qual, por economia processual, adota-se, como síntese representativa das teses defensivas, o trecho constante do voto proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), o qual reproduz de forma precisa a linha argumentativa da recorrente.

Em suma, aduziu as seguintes razões de defesa:

A) Razões técnicas

Deve-se registrar que equipamentos de refrigeração para bebidas e alimentos são móveis que, via motor/compressor, canalizam gás/fluido frio para as paredes do recipiente; com isso, afetam o nível térmico do interior do recipiente e, por conseguinte, das bebidas e alimentos lá armazenados.

O CONGELADOR tem como objetivo precípuo baixar a temperatura dos materiais guardados de, por exemplo, ambiental de +15°C para -20°C. Com isso, um determinado objeto em temperatura ambiente passa a ficar congelado.

O CONSERVADOR não é feito para baixar a temperatura, mas apenas para manter a temperatura em que o objeto se encontra, isto é, a partir da temperatura que o produto já se encontra, manter e conservar a temperatura sem alterá-la.

Assim, a temperatura com que o equipamento opera é irrelevante para diferenciar o congelador do conservador. O congelador é projetado para receber produtos à temperatura ambiente ou até mesmo quentes e congelá-los rapidamente. O conservador é concebido para receber produtos já pré-congelados e mantê-los nessas mesmas condições, de acordo com a temperatura de utilização do equipamento.

A classificação fiscal de um equipamento, para fins de encontrar a devida alíquota de IPI, é uma atividade jurídica, sem dúvida. Mas, para encontrar a natureza e nomenclatura de um determinado equipamento, e, portanto, situá-lo nas inúmeras possibilidades da NCM, pode ser imprescindível uma verificação técnica anterior do produto.

A classificação de produtos envolve dois saberes: (a) o técnico, sobre as características do produto a classificar (conhecimento privativo de, pelo menos, um técnico em refrigeração no caso em análise); (b) o jurídico, acerca das regras normativas sobre classificação fiscal, cuja competência é da autoridade fiscal (acessível, em tese, ao Fisco e aos contribuintes).

O exame técnico obedece a regras e padrões internacionais, bem assim regras de outra natureza, como de saúde pública e vigilância sanitária.

Só depois de certificada tecnicamente a natureza do aparelho é que se está preparado para a etapa seguinte, que é atividade jurídica de enquadrar o equipamento na NCM.

A análise técnica, efetuada pelo conceituado laboratório LABELO (Laboratórios Especializados em Eletroeletrônica Calibração e Ensaios da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul), foi conclusiva no sentido de que os equipamentos fabricados pela empresa não possuem capacidade de congelamento nos moldes exigidos pelas regras internacionais de refrigeração.

Já o Instituto Federal de Educação Tecnológica de Pernambuco (IFPE), vinculado ao Ministério da Educação, sob a óptica da estrutura dos equipamentos, concluiu que os equipamentos em referência não podem ser tratados, estrutural e tecnicamente, como congeladores, pois não possuem poder de congelamento devido às suas diferenças técnicas.

Tendo em vista a conclusão cabal dos laudos técnicos, a RFB teria que produzir um laudo contrário, que mostrasse tecnicamente que os equipamentos autuados são congeladores, posto que o ônus da prova é do Fisco.

O Fisco não necessita de perícia que indique a classificação fiscal; mas, se o produto a classificar possui características técnicas para ser enquadrado em uma nomenclatura, não pode se valer de observação de senso comum sem antes amparar-se tecnicamente.

A impugnante também apresenta certificado dos produtos, fornecido por instituição que opera de acordo com o INMETRO.

Os conservadores sempre gozaram de reconhecimento legal, respaldados pelas definições dadas pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (NBR 9525/1986), pela Portaria INMETRO nº 328, de 8 de agosto de 2011 e Portaria INMETRO nº 371, de 29 de dezembro de 2009; como também a Norma Internacional IEC 62552.

#### B) Razões de outras naturezas

Os equipamentos sob controvérsia não podem ser tidos como congeladores porque seria uma ameaça à saúde pública. Por exemplo, uma porção de carne in natura, para posterior consumo, deve ser congelada; se fosse usado o equipamento em questão como um congelador, não seria preservada a integridade do alimento.

Nesse sentido, também estaria sendo violado o direito do consumidor se fossem os equipamentos identificados como congeladores.

Os equipamentos em comento receberam a negativa técnica de que não são congeladores pois, de fato, são estruturalmente montados para terem desempenhos diferentes. Como não se destinam a serem congeladores ante a estrutura mecânica reduzida, aqueles equipamentos possuem menores custo e preço de venda.

Portanto, é coerente e racional a TIPI ao atribuir uma alíquota menor de IPI aos equipamentos aqui discutidos.

#### C) Classificação fiscal seguindo as RGI/SH

A classificação dos conservadores pode ser encontrada na posição 8418 porque nele também há previsão para “outros materiais, máquinas e aparelhos, para produção de frio”.

Definida a posição 8418 do produto, passa-se à identificação da subposição.

São excluídas as subposições 8418.1 e 8418.2, por impertinentes. Seguindo para as subposições 8418.30.00 e 8418.40.00, verifica-se que a função de congelamento(congeladores) é essencial para a sua classificação. Seguindo o percurso classificatório, chega-se na subposição residual 8418.50.

No caso, todos os equipamentos em discussão no presente processo possuem a função de conservação de produtos alimentícios e estão destinados à exposição (expositor), o que atrai a classificação nessa subposição.

Estando apto a ser classificado na subposição 8418.50 e não tendo poder de congelamento, resta classificar o produto autuado no código 8418.50.90, o qual alberga outros produtos com a função expositora/conservação.

O elemento a definir a classificação dos equipamentos é a sua descaracterização como congeladores; portanto, não se enquadrando em nenhum outro código que não o “outros” residual do 8418.50.90.

Todo congelador, obviamente, também conserva, mas o inverso não é verdade. Assim, se o congelador não se enquadrando nas posições iniciais 8418.30.00 e 8418.40.00, pois tem capacidade volumétrica maior, é possível aplicar o residual “outros” do 8418.50.10, pois congela e também conserva. Porém, se é somente conservador, aplica-se o residual 8418.50.90, como “outros” de “outros”.

Nenhuma prova trouxe a autuação de que os equipamentos seriam congeladores.

Se todos os produtos da posição NCM 8418 fossem necessariamente congeladores, na verdade, tanto a contribuinte quanto a Fiscalização teriam efetuado a classificação erradamente, pois os produtos discutidos não são congeladores. Logo, os equipamentos teriam que estar em outra posição NCM que não abrangesse congeladores.

#### D) Reconstituição da escrita fiscal

Ao recompor o saldo inicial de 2014, a Fiscalização tentou dar efeito definitivo para o auto de infração anterior, em que pese este estar sob recurso, com suspensão de exigibilidade.

Justificou o procedimento com o fim de prevenir a decadência.

Entretanto, na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 do CTN, não caberá lançamento de multa de ofício.

Porém não foi o que ocorreu, bastando conferir que, em todos os supostos fatos geradores, houve aplicação de multa de ofício de 75%.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **José de Assis Ferraz Neto**, Relator

### 1. Pressupostos legais de admissibilidade:

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

### 2. Objeto do presente litígio:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para o lançamento de ofício do IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados, em desfavor da recorrente, nos termos do art. 516 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Decreto nº 7.212/2010), constituindo-se os respectivos créditos tributários, cumulados com multa de ofício e juros de mora, no montante de R\$ 166.766.464,24 (cento e sessenta e seis milhões, setecentos e sessenta e seis mil, quatrocentos e sessenta e quatro reais, vinte e quatro centavos), valor consolidado na data do lançamento conforme Demonstrativo do Crédito Tributário (e-fl. 31).

Consta na “Descrição dos Fatos” (e-fls. 32/33) a seguinte infração à legislação tributária:

**INFRAÇÃO: SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI – INOBSERVÂNCIA DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E/OU ALÍQUOTA DO IPI.**

Falta de lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados por ter o estabelecimento industrial promovido a saída de produtos tributados com falta ou insuficiência de lançamento do mesmo, por erro de classificação fiscal e de alíquota, conforme demonstrado no Termo de Informação Fiscal, que é parte integrante, complementar do presente Auto de Infração.

### 3. Da petição superveniente e da decisão judicial juntada

Após a interposição do Recurso Voluntário, a Recorrente, em 11/2024, atravessou petição aos autos, trazendo cópia de sentença proferida nos Embargos à Execução Fiscal nº 0819014-52.2021.4.05.8300, referente a outro processo administrativo (PAF nº 10480-725.601/2015-11), no qual se discutiu controvérsia semelhante acerca da classificação fiscal de equipamentos da linha HDE como “congeladores” para fins de incidência do IPI.

A sentença judicial mencionada julgou parcialmente procedentes os embargos, reconhecendo, à luz de laudos técnicos ali produzidos, a indevida classificação de determinados modelos como congeladores e determinando o cancelamento parcial das respectivas CDAs.

Conheço da petição e do documento juntado.

O processo administrativo fiscal orienta-se pelo princípio da verdade material, o que autoriza a consideração de elementos probatórios apresentados antes da decisão definitiva, ainda que supervenientes à interposição do recurso.

Isso não significa, contudo, que a decisão judicial trazida aos autos produza efeito vinculante no presente feito.

A sentença invocada refere-se a outro processo administrativo, envolvendo créditos distintos, e não possui trânsito em julgado, estando pendente de apreciação pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Não se trata, portanto, de decisão dotada de eficácia vinculante, tampouco de precedente qualificado nos termos da legislação processual.

Assim, a decisão judicial apresentada não possui força vinculante nem tem o poder de, por si só, alterar a conclusão a ser fixada neste julgamento, que será proferido com base nos elementos constantes destes autos e na legislação aplicável.

## **II - Do mérito**

Superadas as questões preliminares, passo ao exame do mérito.

Antes de ingressar propriamente na análise da fundamentação adotada pela decisão recorrida, reputo oportuno registrar que controvérsia substancialmente semelhante já foi examinada por este Conselho, também envolvendo a Recorrente e a classificação fiscal de equipamentos destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios.

No Processo nº 10480.725601/2015-11, a matéria foi apreciada por essa turma - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da 3ª Seção de Julgamento, tendo o Colegiado, por unanimidade, negado provimento ao Recurso Voluntário, assentando que a classificação fiscal deve observar as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, bem como as disposições da NCM e da TIPI, e que a atividade classificatória possui natureza jurídica, ainda que fundada em informações técnicas (Acórdão nº 3402-006.053)

Naquela ocasião, também foram enfrentadas alegações relativas à distinção técnica entre conservadores e congeladores, bem como à necessidade de produção de prova pericial, concluindo-se pela suficiência dos elementos constantes dos autos.

Naquele precedente, assentou-se que a ênfase conferida pela contribuinte à diferenciação conceitual entre “congeladores” e “conservadores” não se revela juridicamente determinante para fins de classificação fiscal quando os produtos apresentam as características estruturais e funcionais descritas na posição 8418 do Sistema Harmonizado.

O Colegiado destacou, com acerto, que os documentos técnicos acostados aos autos buscavam afastar a condição de “congelador” considerando as normas técnicas voltadas à aferição de desempenho, notadamente padrões metrológicos aplicáveis a equipamentos domésticos, mas não demonstravam distinção relevante para fins de subsunção tarifária.

Especial relevo foi atribuído aos Pareceres de Classificação aprovados pelo Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Alfândegas (OMA), internalizados no ordenamento jurídico brasileiro pela Instrução Normativa RFB nº 873/2008, então vigente à época dos fatos geradores.

Conforme consignado naquele voto, a referida Instrução Normativa expressamente:

- aprovou a tradução oficial dos Pareceres de Classificação do Comitê do Sistema Harmonizado;
- adotou como vinculativas as classificações neles contidas; e
- estabeleceu que tais pareceres constituem elemento subsidiário fundamental para a classificação de mercadorias com características similares.

No tocante especificamente à posição 8418.30, o Parecer da OMA descreve:

“Congelador (freezer) do tipo cofre, com uma tampa de vidro curvo, destinado à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais (...).”

Observe-se que o próprio texto do parecer qualifica como “congelador (freezer)” equipamento destinado à conservação e exposição de alimentos em estabelecimentos comerciais, precisamente a destinação e finalidade dos produtos objeto do presente litígio.

Dessa forma, restou assentado que a distinção defendida pela Recorrente, segundo a qual congeladores se destinariam ao congelamento de alimentos e conservadores apenas à manutenção de temperatura, não encontra respaldo no sistema normativo de classificação, especialmente diante da força interpretativa conferida aos Pareceres da OMA pelo art. 1º da IN RFB nº 873/2008.

Também se consignou, de maneira expressa, que a classificação fiscal não constitui matéria eminentemente técnica no sentido metrológico ou energético, mas atividade jurídica fundada em dados técnicos, cuja subsunção deve observar prioritariamente o texto das posições tarifárias, as Notas e as Regras Gerais de Interpretação.

Assim, concluiu-se que os conservadores comerciais fabricados pela Recorrente integram o grupo dos congeladores da posição 8418, devendo ser classificados, conforme o modelo (horizontal ou vertical) e a capacidade, nas subposições 8418.30.00 e 8418.40.00, pela aplicação da Regra Geral de Interpretação nº 1.

Posteriormente, a decisão foi objeto de Embargos de Declaração, os quais foram rejeitados, por se entender inexistentes omissões, contradições ou erro material (Acórdão nº 3402-007.156)

Ainda houve interposição de Recurso Especial, no qual se suscitou, entre outros pontos, a indispensabilidade de perícia técnica em matéria classificatória. No despacho de admissibilidade, registrou-se que a questão relativa à natureza jurídica da classificação e à valoração dos elementos técnicos havia sido enfrentada pelo colegiado (Despacho de 17/07/2020)

Verifica-se que o Recorrente, em seu Recurso Voluntário, limitou-se, em essência, a reiterar os mesmos argumentos já deduzidos por ocasião da impugnação, não trazendo elementos fáticos novos nem invalidando, de modo específico, os fundamentos adotados pela Delegacia de Julgamento.

A decisão recorrida enfrentou de forma minuciosa todos os pontos controvertidos, tendo analisado: as características técnicas dos equipamentos; a legislação aplicável à classificação fiscal; as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado; as normas técnicas invocadas e o conjunto probatório constante dos autos.

A fundamentação desenvolvida na decisão da DRJ mostra-se completa e juridicamente consistente, não havendo omissão, contradição ou equívoco a justificar sua reforma.

Nessas circunstâncias, e considerando que o Recurso Voluntário não trouxe argumentos novos capazes de modificar as conclusões ali firmadas, adoto como minhas razões de decidir os fundamentos expendidos na decisão recorrida, os quais passo a transcrever, por refletirem o enquadramento jurídico e técnico da controvérsia.

A transcrição que segue integra este voto constituindo o suporte da presente decisão.

## 2- SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA

De início, há que se enfrentar a solicitação de realização de diligência, peticionada pela interessada nos seguintes termos, ao final da peça impugnatória (e-fl. 2232):

155. Porém, caso os doutos julgadores não decidam, de pronto, pela improcedência da autuação, que seja determinada diligência complementar, notadamente perícia, para virem à tona, e serem comprovados mais ainda, os elementos destes autos.

Sobre a matéria, o decreto regulador do PAF determina:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

(...)

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias." Saliente-se que diligências e perícias visam dirimir dúvidas com relação às provas carreadas ao processo, no sentido de subsidiar a formação de convicção do julgador, conforme lhe facultam os artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, acima.

Não se prestam a diligência ou a perícia para servirem de meios de produção de provas cuja responsabilidade é do encargo da manifestante. É ônus processual da interessada fazer prova dos fatos constitutivos de seu direito ou dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito da Fazenda Pública. Sob este prisma, a solicitação de diligência complementar, notadamente perícia, para virem à tona, e serem comprovados mais ainda, os elementos destes autos não tem razão de ser, uma vez que à impugnante incumbe o levantamento e a coleta dos elementos que entender sirvam de provas às suas alegações.

**Além de tudo, tendo em vista que os elementos constantes dos autos são suficientes para o deslinde das questões, conclui-se que perícias ou diligências adicionais são desnecessárias.**

Indefere-se o pedido de diligência.

3- CONGELADORES E CONSERVADORES - CLASSIFICAÇÃO FISCAL

A impugnante dedica uma extensa parte de sua contestação a estabelecer a distinção entre congeladores e conservadores, especialmente em relação às características técnicas, o que conduziria a classificações fiscais específicas a cada um dos tipos.

No entanto, antes de mais nada, deve ser lembrado que não são as características técnicas que definem a classificação fiscal de um produto. O principal aspecto envolvido na classificação fiscal de um produto é a sua identidade precisamente como descrito nos textos das posições, subposições, itens e subitens da Tabela. Neste diapasão, a despeito de qualquer classificação científica, técnica ou comercial em que as mercadorias possam se enquadrar, para os efeitos da classificação fiscal importa saber como a elas se referem os textos, observados os critérios das RGI/SH.

Não se olvide que o próprio Decreto nº 70.235, de 1972, assim determina:

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

(grifou-se)

(...)

Aspectos técnicos são essenciais quando eles são relevantes na identificação da natureza do produto. Por exemplo, sacarose e galactose são açúcares classificáveis em capítulos diferentes da NCM. Diante de um produto, o qual não se consegue caracterizá-lo por métodos simples e imediatos, é fundamental que se levem em conta laudos técnicos, de maneira que se consiga identificá-lo corretamente.

Na situação em tela, não se coloca em dúvida se os aparelhos/ equipamentos fabricados pela interessada seriam congeladores ou conservadores. A questão principal é como a Nomenclatura trata tais produtos. Dessarte, não é em função de suas especificidades técnicas que esses produtos devem ser classificados distintamente ou não, ao teor do próprio PAF, segundo o qual a classificação fiscal não é aspecto técnico. Por conseguinte, o laudo de especialistas não tem qualquer vinculação para a autoridade administrativa no que a ela se refere, pois a própria autoridade, considerando as regras aplicáveis à classificação, tem competência para formar seu juízo a respeito.

Em outras palavras, é necessário verificar se a NCM posiciona congeladores e conservadores em patamares diferenciados. Nesse mister, a bem da verdade, certifica-se a inexistência de referência particular aos ditos conservadores.

Recorrendo à legislação, o que se constata é que os conservadores e congeladores são tratados como produtos assemelhados e todos considerados pertencentes ao grupo denominado “congeladores”.

A Portaria nº 20, de 01 de fevereiro de 2006, do INMETRO, estabeleceu requisitos de desempenho e segurança para refrigeradores e seus assemelhados (congeladores e combinados), nos seguintes termos:

O PRESIDENTE DO INSTITUTO NACIONAL DE METROLOGIA, NORMALIZAÇÃO E QUALIDADE INDUSTRIAL - INMETRO, no uso de suas atribuições, conferidas no § 3º do artigo 4º, da Lei nº 5.966, de 11 de dezembro de 1973, e pelo artigo 16 da Estrutura Regimental da Autarquia, aprovada pelo Decreto nº 4.630, de 21 de março de 2003.

Considerando a necessidade de estabelecer requisitos mínimos de desempenho e segurança para Refrigeradores e seus Assemelhados (Congeladores e Combinados);

Considerando a necessidade de zelar pela eficiência energética de Refrigeradores e seus Assemelhados, de uso doméstico, de modo a minimizar o desperdício de energia, motivados por deficiências do material, dentre outras causas;

Considerando a necessidade de atender à Lei nº 10.295, de 17 de outubro de 2001, que dispõe sobre a Política Nacional de Conservação e Uso Racional de Energia e ao Decreto nº 4.059, de 19 de dezembro de 2001, que a regulamenta, especialmente em seu artigo 8º;

Considerando a necessidade de regulamentar os segmentos de fabricação, importação e comercialização de Refrigeradores e seus Assemelhados, de uso doméstico, de modo a estabelecer regras equânimes e de conhecimento público, resolve baixar as seguintes disposições:

Art. 1º Aprovar o Regulamento de Avaliação da Conformidade de Refrigeradores e seus Assemelhados, de uso doméstico.

Art. 2º Fica instituída, no âmbito do Sistema Brasileiro de Avaliação da Conformidade – SBAC, a etiquetagem compulsória de Refrigeradores e seus Assemelhados, de uso doméstico.

Art. 3º A etiquetagem dos produtos, objeto desta Portaria, será feita consoante o estabelecido no Regulamento de Avaliação da Conformidade de Refrigeradores e seus Assemelhados, de uso doméstico, ENCE, RESP 001 – REF disponibilizado no sítio [www.inmetro.gov.br](http://www.inmetro.gov.br) ou no endereço abaixo: Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial – Inmetro Divisão de Programas de Avaliação da Conformidade – DIPAC Rua Santa Alexandrina 416 – 8º andar – Rio Comprido – CEP 20261-232 – Rio de Janeiro – RJ

Art. 4º A fabricação e a importação de Refrigeradores e seus Assemelhados, de uso doméstico, que estejam em desacordo com o Regulamento de Avaliação da Conformidade de Refrigeradores e seus Assemelhados, de uso doméstico, não serão admitidas após o prazo de 90 (noventa) dias a contar da publicação desta Portaria.

Art. 5º A comercialização de Refrigeradores e seus Assemelhados, de uso doméstico, por fabricantes, importadores, varejistas, atacadistas, distribuidores e lojistas, só será admitida, a partir de 01 de agosto de 2007, se estiverem em conformidade com as disposições desta Portaria.

Art. 6º A fiscalização do cumprimento das disposições contidas nesta Portaria, em todo o território nacional, ficará a cargo do INMETRO e das entidades de direito público com ele conveniadas.

Art. 7º Esta Portaria entrará em vigor na data de sua publicação.

Esta Portaria INMETRO nº 20, de 2006, tendo aprovado o “REGULAMENTO ESPECÍFICO PARA USO DA ETIQUETA NACIONAL DE CONSERVAÇÃO DE ENERGIA – ENCE LINHA DE REFRIGERADORES E ASSEMELHADOS (CONGELADORES, COMBINADOS E CONSERVADORES)”, cita expressamente como assemelhados os congeladores e os conservadores. Confira-se:

REGULAMENTO ESPECÍFICO PARA USO DA ETIQUETA NACIONAL DE CONSERVAÇÃO DE ENERGIA – ENCE LINHA DE REFRIGERADORES E ASSEMELHADOS (CONGELADORES, COMBINADOS E CONSERVADORES)INTRODUÇÃO O presente Regulamento Específico tem como objetivo regular as relações entre o Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial -INMETRO e os fabricantes interessados na utilização da ENCE – ETIQUETA NACIONAL DE CONSERVAÇÃO DE ENERGIA em suas linhas de produção de eletrodomésticos, especificamente Refrigeradores e Assemelhados(Congeladores, Combinados e Conservadores).

O Regulamento Específico é constituído de parâmetros de orientação entre as partes e deverá ser anexado ao Termo de Compromisso para Uso da Etiqueta Nacional de Conservação de Energia a ser firmado entre as mesmas ao fim da fase de medição/controle para a Etiquetagem.


É um instrumento complementar ao Protocolo firmado entre o Governo e a Associação Brasileira da Indústria Elétrica e Eletrônica - ABINEE, como representante dos fabricantes de eletrodomésticos, visando a conservação de energia em eletrodomésticos nacionais através de um sistema de Etiquetagem Informativa sobre o consumo de energia/eficiência energética de tais produtos.

A identificação dos produtos a serem etiquetados é feita em conjunto com os fabricantes, através de acordos específicos, sendo que os Refrigeradores e Assemelhados (Congeladores, Combinados e Conservadores) foram os primeiros

eletrodomésticos a terem um Acordo específico firmado com os fabricantes. (grifou-se)

Em que pese as citações aos conservadores, é o próprio INMETRO que acaba por definir que os conservadores fazem parte do grupo dos congeladores.

Indo adiante neste Regulamento, nota-se que não há categoria distinta para conservadores, os quais são incluídos nas categorias dos congeladores. Esta definição se confirma também no seu Anexo VI, a seguir reproduzido:

	<b>PROGRAMA BRASILEIRO DE ETIQUETAGEM</b>	
	<b>REFRIGERADORES E ASSEMBLHADOS (CONGELADORES, COMBINADOS E CONSERVADORES)</b>	
	<b>REGULAMENTO ESPECÍFICO PARA USO DA ENCE</b>	
	ETIQUETAGEM RESP001-REF	PÁGINA 27/35
	EDIÇÃO 01	ORGEM GT-REF/PBE
	REVISÃO 0	DATA ÚLTIMA REVISÃO 15/12/2005

**ANEXO VI – Metodologia de cálculo da eficiência energética de refrigeradores e congeladores de uso doméstico e definição de classes. <sup>(1)</sup>**

**EFICIÊNCIA ENERGÉTICA DE REFRIGERADORES E CONGELADORES DE USO DOMÉSTICO**

**Comissão Técnica de Refrigeradores  
Programa Brasileiro de Etiquetagem**

1. INTRODUÇÃO Encontra-se descrita a seguir metodologia para determinação do índice de eficiência energética, e as definições das classes de eficiência energética de refrigeradores e congeladores de uso doméstico.
2. CATEGORIAS As categorias representam o agrupamento de produtos comparáveis e estão descritas na Tabela I. O critério adotado para o estabelecimento destas categorias baseou-se na abrangência da norma aplicável, e na constituição física dos modelos.

Categoria	Nomenclatura	Abrangência
1	Refrigerador	All refrigerator, refrigerador de uma e duas estrelas (Produtos abrangidos pela norma ISO 7371)
2	Combinado	Produtos abrangidos pelas normas ISO 8187
3	Combinado Frost-free	Produtos abrangidos pelas normas ISO 8561
4	Congelador vertical	Produtos abrangidos pelas normas ISO 5155
5	Congelador vertical Frost-free	Produtos abrangidos pelas normas ISO 8561
6	Congelador horizontal	Produtos abrangidos pelas normas ISO 5155

(1) Elaborado no âmbito da CT-REF - Comissão Técnica de Refrigeradores, do Programa Brasileiro de Etiquetagem-PBE, sob coordenação do Cepel/RJ

O mesmo se vê no item 4 do ANEXO VI, de acordo com a transcrição abaixo:

**4. ÍNDICE DE EFICIÊNCIA ENERGÉTICA**

Os índices de eficiência energética (Ie) são definidos como a razão entre o consumo declarado (C) e o consumo padrão (Cp), conforme representado pela equação a seguir:

$$I_e = C / C_p$$

O consumo padrão é definido como o consumo de energia equivalente ao volume ajustado e pode ser representado pela equação a seguir:

$$C_p = a \cdot AV + b$$

Onde:

$C_p$  = Consumo padrão

$AV$  = Volume ajustado

Os valores de  $a$  e  $b$  determinam a equação da reta de consumo padrão de cada categoria e encontram-se representados na Tabela IV.

**Tabela IV – Retas de consumo padrão das categorias**

Categoria	a	b
Refrigerador	0,0346	19,117
Combinado	0,0916	17,083
Combinado frost free	0,1059	7,4862
Congelador vertical	0,0211	39,228
Congelador vertical frost free	0,0178	58,712
Congelador horizontal	0,0758	13,095

Novamente, o INMETRO apenas diferencia os refrigeradores dos congeladores, não distinguindo os conservadores dos congeladores.

De qualquer forma, ainda que possa persistir alguma dúvida acerca do entendimento de que os conservadores fazem parte da categoria dos congeladores, a controvérsia sobre a classificação fiscal dos conservadores resolve-se, por completo, pelo Parecer de Classificação proferido pela OMA (Organização Mundial das Alfândegas), contido no Anexo Único da Instrução Normativa RFB nº 873, de 26 de agosto de 2008 (substituída pela IN RFB nº 1459, de 28 de março de 2014, e, atualmente, pela IN RFB nº 1747, de 28 de setembro de 2017).

Antes de analisar especificamente o Parecer, importa fazer uma breve digressão histórica sobre o tema.

Em 14/06/1983, foi aprovada em Bruxelas a “Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias”, que assim estabeleceu em seu art. 8º:

#### Artigo 8º Atribuições do Conselho

1. O Conselho examinará as propostas de emenda à presente Convenção elaboradas pelo Comitê do Sistema Harmonizado, recomendando-as às Partes Contratantes, nos termos do disposto no artigo 16º, a menos que um Estado Membro do Conselho que seja

Parte Contratante na presente Convenção solicite a devolução ao Comitê, de todas ou parte dessas propostas, para reexame.

2. As Notas Explicativas, os Pareceres de Classificação e demais pareceres relativos à interpretação do Sistema Harmonizado, bem como as recomendações visando assegurar a sua interpretação e aplicação uniformes, redigidos no decurso de uma sessão do Comitê do Sistema Harmonizado, nos termos do disposto no nº 1 do artigo 7º, consideram-se aprovados pelo Conselho se, até ao fim do segundo mês subsequente ao do encerramento de tal sessão, nenhuma Parte Contratante na presente Convenção notificar o Secretário-Geral de que pretende que a questão seja submetida ao Conselho.

3. Submetida ao Conselho uma questão, nos termos do disposto no nº 2 do presente artigo, o Conselho aprovará as Notas Explicativas, Pareceres de Classificação, outros pareceres ou recomendações, relativos a tal questão, a menos que um Estado Membro do Conselho que seja Parte Contratante na presente Convenção solicite a sua devolução ao Comitê, para reexame, na totalidade ou em parte. (grifou-se)

Assim, os Pareceres de Classificação são aprovados pelo Comitê do Sistema Harmonizado, tornando-se obrigatórios aos participantes. Em 11/10/1988, o Senado Federal aprovou o Decreto Legislativo nº 71/1988, que ratificou o texto da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, que havia sido assinado pelo Brasil em 31/10/1986:

Decreto Legislativo nº 71, de 1988

Aprova o texto da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, assinado pelo Brasil em 31 de outubro de 1986.

Art. 1º É aprovado o texto da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, assinado pelo Brasil em 31 de outubro de 1986.

Art. 2º Este Decreto Legislativo entra em vigor na data de sua publicação.

Em seguida, em 22/12/88, o Poder Executivo promulgou a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias:

Decreto nº 97.409, de 22 de dezembro de 1988.

Promulgação à Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, usando da atribuição que lhe confere o art.

84, item IV, da Constituição e considerando que o Congresso Nacional aprovou, pelo Decreto Legislativo nº 71, de 11 de outubro de 1988, a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, celebrado em Bruxelas, em 14 de junho de 1983;

Considerando que o Brasil notificou ao Conselho de Cooperação Aduaneira a ratificação da referida Convenção, em 08 de novembro de 1988, a qual entra em vigor na forma de seu artigo 12,

DECRETA:

Art. 1º A Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, apensa por cópia ao presente Decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nela se contém.

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 3º Revogam-se as disposições em contrário.”

Portanto, a partir de 22/12/88, a referida Convenção Internacional tornou-se obrigatória no Brasil, bem como os Pareceres de Classificação do Comitê do Sistema Harmonizado.

A OMA 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 Brasil, esta competência é atribuída à RFB – Secretaria 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 nº 873, de 2008, e, posteriormente, a IN RFB nº 1.459, de 2014, vigentes às épocas dos fatos geradores, ambas aprovando o texto dos Pareceres de Classificação do Comitê:

Analisando-se os Pareceres de Classificação contidos no Anexo Único das citadas instruções normativas (disponíveis no sítio eletrônico da RFB na internet), destaca-se, para a solução da presente controvérsia, o Parecer relativo à subposição 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 numa 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)”.

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), nos códigos 8418.3000 (horizontais) e 8418.4000 (verticais).

### **DA MULTA DE OFÍCIO**

A Recorrente sustenta que, tendo a autoridade lançadora declarado no Termo de Informação Fiscal que o expurgo do saldo credor inicial visava "prevenir a decadência" de valores vinculados à autuação anterior (processo nº 10480.723765/2015-12), incidiria a vedação do art. 63 da Lei nº 9.430/96, que proíbe o lançamento de multa de ofício na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência de tributo cuja exigibilidade esteja suspensa. A Recorrente ainda argumenta que, ao expurgar o saldo credor com base em autuação cuja exigibilidade estava suspensa por impugnação e recurso administrativos, a fiscalização teria dado efeitos a algo "por enquanto inexigível".

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensão na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

A tese é improcedente.

Em primeiro lugar, o art. 63 da Lei nº 9.430/96 não alcança a hipótese dos autos. O dispositivo exige que a exigibilidade esteja suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 do CTN, isto é, por medida liminar em mandado de segurança ou por tutela antecipada em ação judicial. No caso, a suspensão da autuação anterior decorria de impugnação e recurso administrativos (inciso III do art. 151 do CTN), hipótese deliberadamente não contemplada pelo legislador. O enquadramento pretendido pela Recorrente é, portanto, juridicamente inviável.

Nesse sentido, a Súmula CARF nº 17:

Súmula CARF nº 17: Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo

Em segundo lugar, o presente lançamento não é preventivo de decadência no sentido técnico do art. 63 da Lei nº 9.430/96. Trata-se de auto de infração por falta de lançamento do IPI em razão de erro de classificação fiscal e alíquota, com fatos geradores próprios do período janeiro/2014 a março/2017, tipificado no art. 80 da Lei nº 4.502/64. O expurgo do saldo credor inicial é operação contábil inserida na reconstituição da escrita fiscal, e não cobrança do crédito tributário da autuação anterior. A qualificação jurídica do lançamento se dá pela natureza dos fatos e pelo enquadramento legal, não pela terminologia empregada pelo auditor no Termo de Informação Fiscal. A expressão "prevenir a decadência", ali empregada, traduz justificativa operacional para o ajuste do saldo credor, e não a natureza jurídica do lançamento.

É importante registrar, ainda, que o expurgo do saldo credor não equivale a exigir o crédito tributário da autuação anterior enquanto pendente de julgamento. O que a fiscalização fez foi reconstituir a escrita fiscal do período novo para apurar corretamente o IPI devido entre janeiro/2014 e março/2017. Reconstituição contábil não se confunde com cobrança de crédito tributário alheio.

De todo modo, a autuação anterior tornou-se definitiva. O Acórdão nº 3402-006.052, proferido por este E. Conselho em 29/01/2019, negou provimento ao recurso voluntário da Recorrente, mantendo integralmente a reclassificação fiscal e a reconstituição da escrita fiscal nos moldes postos pela fiscalização. Os embargos de declaração opostos pela Recorrente foram igualmente rejeitados. Os valores apurados naquele processo já se encontram inscritos em Dívida Ativa da União. Com isso, o saldo credor que a Recorrente escriturava no RAIFI em janeiro/2014 (R\$ 14.780.395,13) estava aumentado por créditos indevidos e o expurgo realizado pela fiscalização no presente auto de infração se confirmou correto e necessário.

Logo, a multa de ofício de 75% encontra fundamento no art. 80 da Lei nº 4.502/64, aplicando-se sobre a totalidade do IPI apurado, por se tratar de imposto que deixou de ser lançado nas notas fiscais de saída por erro de classificação fiscal da própria Recorrente.

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.

Diante do exposto, rejeito a pretensão da Recorrente de exclusão da multa de ofício.

### **III - DO DISPOSITIVO.**

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, voto por indeferir o pedido de diligência e no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**JOSÉ DE ASSIS FERRAZ NETO**