



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

**Processo n°** 10480.903271/2014-21  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-006.690 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de junho de 2019  
**Matéria** IPI. CRÉDITO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL  
**Recorrente** MERCOFRICON S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

NULIDADE DECISÃO RECORRIDA. AUSÊNCIA.

Os documentos e alegações trazidos pela empresa foram expressamente enfrentados pela decisão recorrida, com fulcro no art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/99, não cabendo se falar em nulidade.

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

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

REVENDA. EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.

Os estabelecimentos industriais quando derem saídas de matérias-primas adquiridas de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda, serão considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção e obrigatoriamente equiparados a estabelecimento industrial em relação a essas operações.

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

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 Voluntário, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(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

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito de IPI relativo ao 3º trimestre de 2009 que foi negado pelo despacho decisório eletrônico das e-fls. 183/187, implicando na não homologação das compensações vinculadas. Como se depreende do Termo de Informação Fiscal anexo ao despacho decisório (e-fls. 316/338), o não reconhecimento do crédito decorre da lavratura de Auto de infração no processo n.º 10480.728259/2011-88, com a apuração de débitos e glosa de créditos, que resultou na reconstituição da escrita fiscal e conseqüente extinção do saldo credor ressarcível ao final do trimestre.

Aquele processo, igualmente pautado nesta oportunidade, se refere a Auto de Infração para a exigência do Imposto sobre produtos industrializados (IPI) não recolhido no período de apuração de janeiro/2007 a dezembro/2009 e as correspondentes penalidades. Como indicado no Relatório Fiscal da autuação, foram identificadas as seguintes irregularidades:

### **I. Falta de lançamento do imposto nas notas fiscais de saída de insumos (MP, PI, ME) adquiridos de terceiros, em saídas intituladas:**

I.A "*venda de mercadorias adquiridas recebidas de terceiros*" (Anexos 001, 002 e 003 do Auto de Infração)

I.B "*venda de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda a ordem*" (Anexo 004 do Auto de Infração)

I.C "*remessa de mercadorias em consignação mercantil ou industrial*" (Anexo 005 do Auto de Infração)

### **II. Falta de lançamento do imposto nas notas fiscais de saída de produtos:**

II.A. Por erro de alíquota adotada (Anexo 007 do Auto de Infração)

II.B. Por erro de classificação fiscal das mercadorias, enquadrando congeladores (freezers) e refrigeradores não domésticos nas NCMs 8418.5090 e 8418.5010, com alíquota zero, quando o correto seriam as NCMs 8418.3000 e 8418.4000, a depender de se tratar, respectivamente, de freezers horizontais ou verticais (Anexo 008 do Auto de Infração)

II.C. Nas "*remessas em bonificação, doação ou brinde*" de produtos tributáveis (Anexo 010 do Auto de Infração)

### **III. Falta de estorno de crédito, por saídas com suspensão do IPI de partes e peças destinadas a reparo de produtos com defeito de fabricação.**

Inconformada, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade, evidenciando a relação de decorrência entre os dois processos, solicitando seu julgamento conjunto. No mérito, trouxe as mesmas considerações da Impugnação trazida no processo n.º

10480.728259/2011-88, sustentando a inexistência de débitos de IPI lançados naquele Auto de Infração em razão **(i)** da indevida equiparação da contribuinte a estabelecimento industrial nas saídas destinadas a consumidor final; e **(ii)** da inexistência de erro de classificação fiscal das mercadorias. Não foram apresentados argumentos de mérito autônomos em relação à referida autuação, requerendo ao final que "*com a extinção dos créditos tributários lançados de ofício no Auto de Infração n.º 10480.728259/2011-88, seja desfeito o ajuste do saldo devedor de IPI considerado no presente pedido de ressarcimento.*" (e-fl. 233)

A Manifestação de inconformidade foi julgada improcedente pelo acórdão 14-60.320 da 2ª Turma da DRJ/RPO, em julgamento conjunto com o mencionado processo correspondente ao Auto de Infração, sendo ementado nos seguintes termos:

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009*

*RESSARCIMENTO DE IPI. SALDO CREDOR DO TRIMESTRE CALENDÁRIO.*

*Havendo extinção do saldo credor de IPI do trimestre-calendário, após a reconstituição da escrita fiscal, em virtude de lançamento do imposto mediante a lavratura de auto de infração, indefere-se o ressarcimento e não se homologa a compensação pleiteada.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido"* (e-fl. 575)

Naquele acórdão, foram transcritas as razões de decidir do Acórdão 14-60.319 referente ao Auto de Infração, que julgou parcialmente procedente a Impugnação Administrativa para cancelar as exigências fiscais referentes aos itens I.A (Anexos 001, 002 e 003) e I.B (Anexo 004) do relatório fiscal acima, por não estar demonstrada a destinação dos materiais para nova industrialização ou revenda. Contudo, o provimento parcial da defesa não teve reflexos no presente processo, como evidenciando no voto do I. Relator daquele acórdão:

*"Como se pode notar, o auto de infração foi parcialmente mantido por essa Delegacia de Julgamento. Efetuada nova reconstituição da escrita fiscal pela autoridade julgadora, ainda foi obtido um saldo devedor de R\$ 178.060,10 ao final do 3º trimestre de 2009 (30/09/2009), razão pela qual não há direito creditório a ser reconhecido para o trimestre. Exauridos os créditos escriturados pelo imposto lançado e mantido em sede de julgamento, não há direito creditório a ser reconhecido, restando correta a não homologação das compensações pleiteadas."* (e-fl. 598 - grifei)

Intimado desta decisão em 12/05/2016 (e-fl. 604), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 09/06/2016 (e-fls. 606/660) alegando, em síntese:

**(i)** preliminarmente, a da decisão recorrida, por ter deixado de apreciar os fundamentos de mérito deduzidos pela Recorrente ao longo de sua manifestação de inconformidade no que concerne à improcedência do lançamento de ofício e pela indevida inovação dos fundamentos que subsidiaram o Auto de Infração, por ter apresentado pareceres da OMA que não foram trazidos no relatório fiscal.

**(ii)** a inexistência dos débitos de IPI lançados no Auto de Infração n.º 10480.728259/2011-88, em razão: **(ii.1)** da necessidade de cancelar também

o item I.C "*remessa de mercadorias em consignação mercantil ou industrial*" (Anexo 005 do Auto de Infração) pelas mesmas razões do cancelamento dos itens I.A e I.B, vez que a fiscalização não comprovou que as saídas eram para revenda. Traz o exemplo de uma destinatária que seria prestadora de serviço e não industrial/revendedora; e **(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.

Após a prolação de despacho (e-fls. 698/699), o processo n.º 10480.728259/2011-88 referente ao Auto de Infração foi distribuído a esta relatora para julgamento conjunto com o presente processo de compensação decorrente do crédito lançado, igualmente pautado nesta oportunidade.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne.

O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser conhecido. Passa-se a análise segregada dos argumentos aventados pela empresa em seu recurso.

### I - PRELIMINARMENTE: NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

Como relatado, preliminarmente, sustenta a Recorrente a nulidade da r. decisão recorrida por ter deixado de apreciar os fundamentos de mérito deduzidos pela Recorrente ao longo de sua manifestação de inconformidade no que concerne à improcedência do lançamento de ofício e pela indevida inovação dos fundamentos que subsidiaram o Auto de Infração, por ter apresentado pareceres da OMA que não foram trazidos no relatório fiscal. Contudo, esses argumentos não merecem prosperar.

Primeiramente, insta observar que todos os argumentos trazidos na Manifestação de Inconformidade coincidem com parte daqueles aduzidos em sede de Impugnação no processo n.º 10480.728259/2011-88, cujas razões de decidir foram integralmente transcritas no acórdão recorrido. A Manifestação de Inconformidade não traz argumento específico e autônomo em relação às alegações trazidas na Impugnação Administrativa ao Auto de Infração. Inclusive, em todo momento a empresa evidencia a conexão entre os processos.

Nesse sentido, ao se utilizar das razões de decidir do acórdão relacionado ao processo do Auto de Infração, transcrevendo-as integralmente, a r. decisão recorrida utilizou-se da prerrogativa do art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784/99, que expressa:

*"Art. 50. (...) § 1o A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato." (grifei)*

Acresce-se que a Recorrente não demonstrou quais seriam os argumentos e documentos que eventualmente teriam sido veiculados apenas na Manifestação de Inconformidade e teriam deixado de ser analisados. De fato, como já mencionado, a Recorrente em todo momento vincula a discussão trazida no presente processo com a discussão veiculada no Auto de Infração.

Por fim, importante mencionar que ao fazer referência ao Parecer da Organização Mundial das Alfândegas (OMA), a decisão proferida no Auto de Infração apenas buscou enfrentar os argumentos modificativos trazidos pela empresa em sua peça de defesa. Não se trata de uma inovação em relação ao Auto de Infração, mas tão somente a identificação de argumentos que reforçam o raciocínio e a conclusão fiscal alcançada quanto à classificação fiscal das mercadorias. Com isso, não há que se falar em cerceamento de direito de defesa quanto a esta questão. Todos os elementos para evidenciar a necessidade de reclassificação das mercadorias foram veiculados na autuação, sendo que o Parecer da OMA apenas respalda as conclusões alcançadas pela fiscalização.

Assim, merecem ser afastadas as alegações de nulidade da r. decisão recorrida.

## II - MÉRITO

Em seu mérito, a empresa apenas evidencia a inexistência dos débitos de IPI lançados no Auto de Infração n.º 10480.728259/2011-88, em razão dos mesmos argumentos veiculados no Recurso Voluntário apresentado naquele processo. Adota-se, aqui, as mesmas razões de decidir veiculadas no acórdão trazido naquele processo, posto sob votação nesta mesma sessão.

### II.1 - ITEM I.C DA AUTUAÇÃO: REMESSA DE MERCADORIAS EM CONSIGNAÇÃO

Sustenta a Recorrente que seja cancelado o item I.C "*remessa de mercadorias em consignação mercantil ou industrial*" (Anexo 005) pelas mesmas razões do cancelamento dos itens I.A e I.B pela r. decisão recorrida no processo n.º 10480.728259/2011-88, vez que a fiscalização não comprovou que as saídas eram para revenda e não para consumidores finais. Traz o exemplo de uma destinatária que seria prestadora de serviço e não industrial/revendedora (empresa CONSERVICE COMERCIO SERVIÇO E REPRESENTAÇÃO LTDA ME) buscando respaldar sua alegação.

Contudo, a r. decisão recorrida (integralmente transcrita no presente processo) foi clara em diferenciar as remessas de mercadorias em consignação das remessas para terceiros (canceladas naquela oportunidade), vez que o CFOP das operações denotam uma posterior atividade de revenda (CFOP 5917 e 6917). Trata-se do contrato estimatório previsto no art. 534 do Código Civil/2002, segundo o qual "*o consignante entrega bens móveis ao consignatário, que fica autorizado a vendê-los, pagando àquele o preço ajustado, salvo se preferir, no prazo estabelecido, restituir-lhe a coisa consignada.*" Assim, a própria operação de consignação enseja uma operação futura de venda, salvo quando o consignatário restitui as mercadorias consignadas.

No presente caso, a Recorrente em qualquer momento afirma que as peças e equipamentos em consignação foram a ele restituídos, evidenciando que tratou-se de uma operação de venda. Sustenta, contudo, que as pessoas jurídicas para as quais as peças foram

Processo nº 10480.903271/2014-21  
Acórdão n.º 3402-006.690

S3-C4T2  
Fl. 709

direcionadas não podem ser equiparadas a industriais, na forma do art. 9º, do Regulamento do IPI vigente à época da lavratura da autuação (aprovado pelo Decreto n.º 4.544/2002), vez que não seriam empresas comerciais, mas sim empresas prestadoras de serviço de manutenção, cujo objeto social não é a venda de mercadorias. Com isso, a mercadoria seria consumida na prestação de serviços técnicos, como consumidor final, não sendo revendidas.

Primeiramente, observe-se que a Recorrente não trouxe provas para demonstrar que todas as operações abrangidas no Anexo 5 do Auto de Infração se referem à empresas prestadoras de serviços de manutenção. Com efeito, a Recorrente anexou aos autos do processo n.º 10480.728259/2011-88, tão somente, o comprovante de inscrição no CNPJ da primeira pessoa jurídica que aparece no Anexo (CONSERVICE COMERCIO SERVIÇO E REPRESENTAÇÃO LTDA ME), sem trazer qualquer documento quanto às demais pessoas jurídicas. E, atentando-se para a segunda pessoa jurídica identificada pela fiscalização (REFRIGERAÇÃO DANTAS LTDA), observa-se pelo extrato do CNPJ que essa pessoa jurídica se dedica à comercialização de peças, não se dedicando exclusivamente à prestação de serviço de manutenção:

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL			
CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA			
NÚMERO DE INSCRIÇÃO 34.217.653/0001-49 MATRIZ	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 23/10/1989	
NOME EMPRESARIAL REFRIGERACAO DANTAS LTDA			
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) REFRIGERACAO DANTAS			PORTE ME
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 47.57-1-00 - Comércio varejista especializado de peças e acessórios para aparelhos eletroeletrônicos para uso doméstico, exceto informática e comunicação			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 47.59-8-99 - Comércio varejista de outros artigos de uso pessoal e doméstico não especificados anteriormente 95.21-5-00 - Reparação e manutenção de equipamentos eletroeletrônicos de uso pessoal e doméstico			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA 206-2 - Sociedade Empresária Limitada			
LOGRADOURO R FLORIDA	NÚMERO 1500	COMPLEMENTO	
CEP 48.605-134	BAIRRO/DISTRITO AMAURY ALVES DE MENEZES	MUNICÍPIO PAULO AFONSO	UF BA
ENDEREÇO ELETRÔNICO MARIA.CONTAB07@HOTMAIL.COM		TELEFONE (75) 3276-1281	
ENTE FEDERATIVO RESPONSÁVEL (EFR) *****			
SITUAÇÃO CADASTRAL ATIVA		DATA DA SITUAÇÃO CADASTRAL 28/08/2004	
MOTIVO DE SITUAÇÃO CADASTRAL			
SITUAÇÃO ESPECIAL *****		DATA DA SITUAÇÃO ESPECIAL *****	

De toda forma, mesmo para as pessoas jurídicas prestadoras de serviço de manutenção, como a CONSERVICE, observa-se que as peças em consignação, quando utilizadas na prestação de serviço, seriam revendidas para as tomadoras de serviços dessas empresas, verdadeiros consumidores finais das peças. Com efeito, ao receber as mercadorias em consignação, as empresas prestadoras de serviço tem apenas duas opções: **(i)** vender as mercadorias para os consumidores finais de seus serviços, cobrando pelas peças e equipamentos de forma aparatada da prestação de serviço (em operação comercial de venda), ou **(ii)** devolver as mercadorias não vendidas para a Recorrente. A necessidade de segregação do serviço de manutenção em relação às peças utilizadas na prestação de serviço é evidenciada pela Lei Complementar n.º 116/2003, ao identificar o serviço de manutenção como sujeito ao Imposto sobre Serviço - ISS no item 14.01 da lista de serviços:

*"14 – Serviços relativos a bens de terceiros.*

*14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, **manutenção e conservação de máquinas**, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (**exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS**)."* (grifei)

No presente caso, cabível a incidência do IPI sobre as peças e partes empregadas vez que se refere a remessa em consignação de peças para estabelecimento que as comercializa quando da venda para os tomadores de serviço de manutenção e conservação das máquinas. Uma vez que essas peças são provenientes de estabelecimento industrial, inicialmente adquiridas como insumo para a produção, aplica-se a equiparação prevista no art. 9º, § 4º, do RIPI/2002:

*"Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:*

*(...)*

*§ 4º Os estabelecimentos industriais quando derem saída a MP, PI e ME , adquiridos de terceiros, **com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda**, serão considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção e obrigatoriamente equiparados a estabelecimento industrial em relação a essas operações (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso IV, e Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª)." (grifei)*

Assim, a saída das peças em consignação do estabelecimento da Recorrente é tributável pelo IPI, destinadas a estabelecimentos comerciais que revendem essas peças, seja como atividade principal da pessoa jurídica, ou quando da prestação de serviço de manutenção. Com isso, caberia o destaque do IPI na saída, para as mercadorias tributadas, na forma do art. 423, I, do RIPI/2002:

*"Art. 423. Nas saídas de produtos de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, a título de consignação mercantil:*

***I - o consignante emitirá nota fiscal com destaque do imposto, se devido, indicando como natureza da operação: "Remessa em Consignação"; e***

***II - o consignatário escriturará a nota fiscal no livro Registro de Entradas.**" (grifei)*

Esse foi o entendimento externado pela r. decisão recorrida, que não merece reparo:

*"1.4 Revenda de Partes e Peças Adquiridas de Terceiros - Remessas de Mercadorias em Consignação Mercantil ou Industrial*

*A fiscalização lançou o IPI não destacado, no período de junho/2007 a dezembro/2009, nas saídas do estabelecimento de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, adquiridos de terceiros, com destino a outros estabelecimentos para industrialização ou revenda, a título de remessa de mercadoria em consignação mercantil ou industrial, sob o mesmo entendimento de que nestas operações o estabelecimento torna-se equiparado a industrial. Os valores foram demonstrados no Anexo 005 de fls. 360/456.*

*A recorrente sustenta a mesma tese de que os materiais foram destinados a consumidores finais. Entretanto, a situação aqui é diversa das anteriores. Conforme descrito nos documentos fiscais e considerando-se os Códigos Fiscais das Operações (CFOP 5917 e 6917) trata-se de operações de consignação mercantil ou*

*industrial, ou seja, os materiais foram destinados a estabelecimentos para nova industrialização ou comercialização.*

*Há neste caso, em princípio, uma inversão do ônus da prova. Caberia à autuada comprovar que os materiais remetidos para nova industrialização ou revenda, não foram, de fato, objeto de nova operação industrial ou comercial. De qualquer forma, a questão se resolve com base no que a contribuinte relatou no item 79 de sua impugnação (fls. 1504/105) transcrito abaixo:*

*“79. No item em apreço, as saídas das mercadorias (peças e equipamentos utilizados como MP, PI, ME pela Contribuinte) destinavam-se a empresas prestadoras de serviços de conserto e reparos de equipamentos de refrigeração, isto é, a mercadoria não era revendida para terceiros, mas consumida na prestação dos serviços técnicos do estabelecimento adquirente.”*

***Como se pode notar, embora tente concluir em contrário, a própria impugnante reconhece que os materiais não foram destinados a consumidor final. Se os produtos foram vendidos a empresas que utilizaram estes materiais na prestação de serviços técnicos, resta claro que nesta prestação está incluída a revenda dos materiais. Os adquirentes dos materiais não foram os consumidores finais, já que repassaram o produto a outros estabelecimentos na execução de serviços técnicos. Assim, com base no parágrafo 4º, do art. 9º do RIPI/2002, fica caracterizada a equiparação da contribuinte a estabelecimento industrial nas operação de saída de materiais em consignação mercantil ou industrial. Sendo assim, nos termos do art. 423, inciso I do RIPI/2002, a autuada deveria ter efetuado o destaque do IPI nas saídas dos materiais, motivo pelo qual mantém-se o lançamento efetuado pela auditoria fiscal.”*** (e-fl. 580 - grifei)

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

## **II.2 - DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS MERCADORIAS**

Esta turma julgou questão idêntica no Acórdão n.º 3402-006.053, igualmente de minha relatoria, relacionado ao mesmo contribuinte, quanto ao período de 2010 a 2012, oportunidade em que foi negado provimento ao Recurso, reconhecida a validade da classificação fiscal trazida pela fiscalização. Traz-se a seguir as razões de decidir daquele acórdão, com as correspondentes adaptações quanto às referências aos elementos de prova trazidos nos autos (idênticas àquelas trazidas naquela oportunidade).

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 entre 30/06/2009 e 31/12/2009 foram equivocadamente classificados na NCM 8418.50.10<sup>1</sup> ou 8418.50.90<sup>2</sup>, com alíquota 0 de IPI, devendo ser reclassificados, a depender do modelo do produto, nas NCMs 8418.30.00<sup>3</sup>, 8418.30.00 Ex 01<sup>4</sup> e 8418.40.00<sup>5</sup>. Um breve histórico das diferentes classificações adotadas pela empresa a partir de 2009 foi traçado pela fiscalização à e-fl. 676 do processo n.º 10480.728259/2011-88, que sintetizou as características dos produtos que ensejaram a sua reclassificação fiscal (variação de temperatura e capacidade):

<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 - Congeladores (freezers)**

<sup>2</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**

<sup>3</sup> Congeladores ("freezers") horizontais tipo arca, de capacidade não superior a 800 litros

<sup>4</sup> Ex 01 - De capacidade não superior a 400 litros

<sup>5</sup> Congeladores ("freezers") verticais tipo armário, de capacidade não superior a 900 litros

Até maio de 2009, o sujeito passivo, em geral, classificava os seus produtos nas posições da TIPI; 8418.3000 (freezers horizontais) e 8418.4000 (freezers verticais). A partir de junho de 2009 passou a classificar os produtos abaixo relacionados, nas posições 8418.5090 ou 8418.5010 da TIPI, beneficiando-se da redução para zero, da alíquota do IPI, concedida pelo Decreto 6.890, de 29 de maio de 2009.

Dados do Produto conforme Nota Fiscal		Características do produto, cfe. Catálogo		Classificação Fiscal
Código do Produto	Descrição dos Produtos	Cap. Volume(l)	Variação temperatura (°C)	Atribuída na fiscalização (Código NCM)
HCE-297	CONSERV HORIZONTAL HCE -297	311	-24 a -18	8418.3000 Ex 01
HCE-392	CONSERV HORIZONTAL HCE-392	411	-24 a -18	8418.3000
THG-6 ...	FREEZER HOR. THG-6 ...	311	-24 a -18	8418.3000 Ex 01
THG-7 ...	FREEZER HOR. THG-7 ...	411	-24 a -18	8418.3000
THG-8	FREEZER HOR. THG-8 ...	503	-24 a -18	8418.3000
THG-4I ...	FREEZER INC. THG-4I ...	115	-24 a -18	8418.3000 Ex 01
THG-5I ...	FREEZER INC. THG-5I ...	200	-24 a -18	8418.3000 Ex 01
VCV-1C ...	FREEZER VERT. VCV-1C ...	556	-23 a -20	8418.4000
VCV-4B ...	FREEZER VERT. VCV-4B ...	39	-23 a -20	8418.4000
IHB-568	ILHA HOR. BAIXA TEM. IHB-568	568	-20 a -18	8418.3000
IHB-722	ILHA HOR. BAIXA TEM. IHB-722	759	-20 a -18	8418.3000

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. 1.463/1.482 do processo n.º 10480.728259/2011-88).

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, conforme identificado na NBR 9.525/1986.

Na Impugnação apresentada no processo n.º 10480.728259/2011-88, a empresa acostou aos autos a norma ABNT NBR 9.525/1986 de refrigeradores e congeladores **domésticos** (e-fls. 1.552/1.561 daqueles autos), troca de e-mail com discussões internas quanto a classificação fiscal (e-fls. 1.563/1.569 daqueles autos) e normas técnicas nacionais (Portarias INMETRO às e-fls. 1.571/1.602 daqueles autos). 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. 1.604/1.619 daqueles autos).

No Recurso Voluntário apresentado no processo n.º 10480.728259/2011-88, foram anexados Relatórios de Ensaio em seus produtos elaborados pelos Laboratórios Especializados em Eletroeletrônica Calibração e Ensaios da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - LABELO quanto aos produtos (e-fls. 1.812/2.079 daqueles autos). Estes relatórios identificavam inconformidades na temperatura de congelamento, em desconformidade com a **norma técnica ISO 5155/1995, relacionada a congeladores domésticos**. Frise-se que nos presentes Autos o conjunto probatório é idêntico, apenas se referindo a congeladores **domésticos** (e-fls. 442/572). Especificamente nos presentes autos

foram apresentados a norma internacional IEC 62522 original e traduzida para o português (e-fls. 664/695), norma internacional esta intitulada "*aparelhos de refrigeração para uso doméstico - características e métodos de ensaio*" (e-fl. 671 - grifei)

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, refrigerators-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 nº 873/2008 (vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação) e posteriormente a IN RFB nº 1.459/2014, ambas aprovando o texto dos Pareceres de Classificação do Comitê:*

*"IN RFB nº 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 nº 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 nº 71, de 11 de outubro de 1988, e promulgada pelo Decreto nº 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 nº 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 nº 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)”. Assim, pela aplicação obrigatória do Parecer, 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 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 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 VCV-1C – 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-4B – congeladores/conservadores (freezers) verticais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade inferior a 400 litros – TIPI 8418.4000, EX 01, alíquota 5%.

*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 586/588 - grifei)*

Assim, cabe ser negado provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

### **III. DISPOSITIVO**

Ante o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne