



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11274.720419/2021-11
ACÓRDÃO	3402-012.366 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MERCOFRICON S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2018 a 30/09/2020

PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. ART. 18 DO DECRETO N. 70.235/72.

Nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, a autoridade julgadora poderá, de forma fundamentada, indeferir o pedido de realização de diligência e perícia sempre que entendê-la desnecessária para o julgamento do processo.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/07/2018 a 30/09/2020

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. EQUIPAMENTO CONSERVADOR DE ALIMENTOS. FREEZER.

Equipamento conservador de alimento horizontal, de capacidade superior a 400 litros e não superior a 800 litros, classifica-se no código TIPI 8418.30.00.

Equipamento conservador de alimento horizontal, de capacidade não superior a 400 litros, classifica-se no código TIPI 8418.30.00 Ex 01.

Equipamento conservador de alimento vertical, de capacidade superior a 400 litros e não superior a 900 litros, classifica-se no código TIPI 8418.40.00.

Equipamento conservador de alimento vertical, de capacidade não superior a 400 litros, classifica-se no código TIPI 8418.40.00 Ex 01.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/2018 a 30/09/2020

DIREITO CREDITÓRIO. CERTEZA E LIQUIDEZ. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe a quem alega o crédito o ônus de provar a sua existência (certeza do crédito), bem como de demonstrar o seu valor (liquidez do crédito).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Bernardo Costa Prates Santos (substituto integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

O presente processo trata, na origem, de Auto de Infração de IPI (e-fl. 579 e ss.) lavrado pela Fiscalização em razão de apuração de infração relacionada com a classificação fiscal do produto, bem como de glosa de crédito relativo a material de uso e consumo.

Em razão das infrações apuradas, a Fiscalização reconstituiu a escrita fiscal do IPI da autuada para o período compreendido entre julho de 2018 e setembro de 2020, lançando os saldos devedores no Auto de Infração que se discute no presente processo.

O crédito constituído no Auto de Infração alcançou o valor de R\$ 127.589.971,99, sendo R\$ 60.781.300,55 relativo ao IPI, R\$ 45.585.975,24 relativo à multa de ofício proporcional ao IPI lançado, R\$ 17.217.091,40 relativo à multa de ofício exigida isoladamente e R\$ 4.005.604,80 relativo aos juros de mora (calculados até 06/2021).

Por bem descrever os fatos iniciais, reproduzo o relatório do Acórdão de Impugnação 108-027.385 – 21ª Turma/DRJ08, extraído das e-fls. 6377 a 6383, que assim relatou o caso:

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\$

127.589.971,99 (cento e vinte e sete milhões, quinhentos e oitenta e nove mil, novecentos e setenta e um reais e noventa e nove centavos), valor consolidado na data do lançamento conforme exhibe o “Demonstrativo do Crédito Tributário” (fl. 579).

Consta na “Descrição dos Fatos” (fls. 580/581) as seguintes infrações à legislação tributária:

PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL

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

As informações referentes a esta infração encontram-se no Relatório Fiscal ou Termo de Informação Fiscal anexos a este Auto de Infração.

CRÉDITOS INDEVIDOS - ENTRADAS/AQUISIÇÕES

INFRAÇÃO: CRÉDITO BÁSICO INDEVIDO - DEMAIS PRODUTOS

As informações referentes a esta infração encontram-se no Relatório Fiscal ou Termo de Informação Fiscal anexos a este Auto de Infração

A presente fiscalização apurou infrações similares às apuradas em fiscalizações anteriores que resultaram na lavratura de Autos de Infração tomados nos processos administrativos números 10480.723765/2015-12, 10480-729.688/2018-49 e 10480.720457/2020-94, todos contestados na esfera administrativa pela fiscalizada.

No Termo de Informação Fiscal (fls. 603/627), parte integrante do auto de infração, foram detalhados os procedimentos, verificações, critérios e conclusões da Fiscalização que ensejaram a autuação.

A celeuma se resume ao entendimento quanto a classificação fiscal de parte dos produtos fabricados pela fiscalizada (equipamentos de refrigeração). A fiscalizada entende que os produtos seriam classificados no código NCM 8418.50.90 (Outros), com alíquota 0% na TIPI. Por outro lado, as fiscalizações anteriores e a presente entendem que parte dos produtos devem ser classificados no código NCM 8418.30.00 para *Congeladores (freezers) horizontais tipo arca, de capacidade não superior a 800 l*, ou no código NCM 8418.30.00 Ex 01 para *Congeladores (freezers) horizontais tipo arca, Ex 01 - De capacidade não superior a 400 litros*, ou no código NCM 8418.40.00 para *Congeladores (freezers) verticais tipo armário, de capacidade não superior a 900 l* ou no código NCM 8418.40.00 Ex 01 para *Congeladores (freezers) verticais tipo armário, Ex 01 - De capacidade não superior a 400 litros, todos estes com alíquota de IPI de 15% na TIPI.*

Não se coloca em dúvida se os produtos fabricados seriam congeladores ou conservadores. O centro da questão é saber, à luz da convenção do Sistema Harmonizado e no âmbito do MERCOSUL, como a Nomenclatura trata estes produtos.

Observa-se que, no texto da posição 84.18 e em seus desdobramentos, não há menção a faixa de temperatura de operação como parâmetro de distinção entre as máquinas e aparelhos por ela abrangidos. A única exigência é que sejam máquinas e aparelhos destinados a produção de frio. A NESH, porém, estabelece uma temperatura de operação não especificada próxima de 0°C ou inferior para os produtos classificáveis nessa posição.

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 texto da subposição de 1º nível 8418.50 principia com “Outros móveis”, de pronto deixando antever que se trata de descrever outras espécies de móveis do gênero refrigeradores, congeladores (freezers) e outras máquinas e aparelhos, para a produção de frio, destinados a conservação e exposição de produtos, não discriminadas nas subposições de 1º nível anteriores da posição 84.18, a saber, arca com capacidade superior a 800 litros; armário com capacidade superior a 900 litros; vitrines; balcões e móveis semelhantes.

A NESH, no que tange a posição 84.18, não vai muito além do que contém o texto da posição 84.18 para efeito de determinar a classificação dos produtos fabricados pela fiscalizada. Inova apenas para informar que os aparelhos para a produção de frio de que trata a posição 84.18 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, inserto na página 114 da COLETÂNEA DOS PARECERES DE CLASSIFICAÇÃO Quarta edição (2017), que trata da POSIÇÃO 84.18

No 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”.

Tendo em vista o exposto, os produtos que saíram do estabelecimento com a classificação fiscal incorreta foram reclassificados, conforme consta no **Anexo 2 – Lista de Nf-e de saída com reclassificação fiscal RFB** (fls. 2609/4250). A diferença mensal entre os valores está consolidada no **Anexo 3 – Valores consolidados dos débitos de IPI após reclassificação fiscal** (fl. 4251).

Quanto à infração **CRÉDITOS INDEVIDOS - ENTRADAS/AQUISIÇÕES**, após análise das entradas escrituradas no RAIFI com crédito de IPI, foi identificada a escrituração incorreta de nota fiscal de material de uso e consumo, sendo este valor glosado da escrita, já que a legislação do IPI veda o aproveitamento do crédito na entrada em relação à entrada de material de uso e/ou consumo (que não participam do processo produtivo). O valor glosado foi de R\$ 1.454,63.

Com a lavratura do auto de infração, foi reconstituída a escrita fiscal do IPI, conforme consta na Planilha de Reconstituição da Escrita Fiscal do IPI de fl. 4252.

O saldo credor inicial de julho de 2018 foi ajustado em razão do auto de infração do processo nº 10480.720457/2020-94, que apurou o saldo devedor de R\$ 1.569.388,83 para o período de junho de 2018. Neste sentido, foi efetuado um lançamento a débito, no valor de R\$ 6.365.151,18. Também lançado a crédito os valores dos pedidos de ressarcimento efetuados no período.

Regularmente cientificada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 5886/5937. Em suma, aduziu as razões de defesa que se passa a relatar.

A) Razões técnicas

A função do congelador é rebaixar a temperatura dos materiais nele guardados de, por exemplo, ambiental de +15°C para -20°C, fazendo com que fiquem congelados. A função do conservador é apenas manter a temperatura em que o objeto se encontra; por exemplo, receber materiais a -20°C e assim mantê-los, ou receber a 10°C e assim mantê-los.

A temperatura com que o equipamento trabalha é irrelevante para diferenciá-los. Podem existir congeladores que operem a -10°C, -20°C ou -30°C, bem como podem existir conservadores nos mesmos -10°C, -20°C ou -30°C.

A impugnante apresenta certificado dos produtos que continua produzindo, fornecido por instituição que opera de acordo com o INMETRO, o qual registra a característica técnica dos produtos discutidos, todos conservadores.

O INMETRO é o órgão que, na Administração Pública, tem a responsabilidade pela orientação técnica e sobre o controle metrológico legal. No caso em discussão, o INMETRO possui norma geral, existindo avaliação específica para os equipamentos em análise.

O Fisco não pode simplesmente desconsiderar a avaliação técnica, pois estaria afastando uma prova técnica sem qualquer fundamento.

A Associação Brasileira de Normas Técnicas, pela NBR 9525/1986, define (em que pese estar se dirigindo a equipamento doméstico):

3.2 Congelador doméstico (Horizontal e vertical)

Aparelho termicamente isolado de um ou mais compartimentos destinados a congelar e armazenar alimentos congelados à temperatura de -18°C ou mais baixa, tendo um sistema próprio de refrigeração.

3.5 Conservador de congelados domésticos

Aparelho termicamente isolado de um ou mais compartimentos destinados à estocagem e conservação de alimentos em temperatura igual ou mais baixa do que - 18°C, e tendo um sistema próprio de refrigeração.

Sendo certo que a Portaria INMETRO nº 328, de 08 de agosto de 2011, equipara equipamento comercial/industrial a doméstico.

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

Sem prévia análise técnica, não se pode determinar se o aparelho a classificar é mesmo um congelador. Assim, 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.

Note-se que a regra do Decreto nº 70.235/72 é no sentido de afastar a vinculação de pareceres com a própria classificação fiscal, posto que atividade jurídica, mas não afasta os critérios técnicos do produto, indispensáveis para a atividade jurídica da classificação.

Os produtos autuados foram submetidos à análise da LABELO (Laboratórios Especializados em Eletroeletrônica Calibração e Ensaio da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul). O resultado do estudo foi conclusivo no sentido de que os equipamentos fabricados pela empresa não possuem capacidade de congelamento nos moldes exigidos pelas regras internacionais de refrigeração. Se não têm capacidade de congelar, jamais podem ser classificados como congeladores, como feito na autuação.

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.

Laudos do Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer também atestam que os equipamentos ora autuados não podem ser tecnicamente ou factualmente chamados de congeladores.

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.

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 um equipamento 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 custos e preços 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 84.18 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 e 8418.40, 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 enquadrou inicialmente em 8418.30.00 e 8418.40.00, por ter capacidade volumétrica maior, é possível aplicar o residual “outros” do 8418.50, 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 84.18 fossem necessariamente congeladores, na verdade, tanto a contribuinte quanto a Fiscalização teriam efetuado a classificação erroneamente, pois os produtos discutidos não são congeladores. Logo, os equipamentos teriam que estar em outra posição NCM que não abrangesse congeladores.

D) Da segunda Autuação – Créditos Indevidos

Pela própria descrição dos produtos que sofreram glosa, já é possível concluir pela incorreção da autuação, pois os produtos apontados compõem o processo produtivo, incorporados em equipamentos industrializados.

O ônus da prova é do fisco, não bastando simplesmente alegar que algo não pode gerar crédito, sem expor o que teria de inadequado nos produtos. Portanto a autuação deve ser cancelada porque não demonstrada a inadequação para fins de IPI.

E) Reconstituição da escrita fiscal

Como existiu autuação em relação a outro período, a Fiscalização tentou dar efeito definitivo a ela, em que pese estar sob recurso, logo com suspensão de exigibilidade. Ora, se suspensa a exigibilidade naquele processo, não pode ser aqui exigível.

A legislação prevê a possibilidade de lançamento para prevenir a decadência, mas com determinação expressa de que não caberá multa de ofício.

Se a anterior autuação está incontroversamente com suspensão de exigibilidade, nada dela pode ser exigido.

Ao final, a impugnante clama pela inteira insubsistência do auto de infração, por todas as razões aduzidas. Requer ainda diligência complementar, indicando o sr. Michael Matos de Oliveira como assistente técnico, para esclarecimentos dos quesitos que apresenta.

É o relatório do essencial.

O julgamento em primeira instância, realizado em 25/08/2022 e formalizado no Acórdão 108-027.385 - 21ª Turma/DRJ08 (e-fls. 6376 a 6390), resultou em uma decisão, por unanimidade de votos, de improcedência da Impugnação, tendo ela se ancorado nos seguintes fundamentos:

- (a) que perícias ou diligências adicionais são desnecessárias, posto que os documentos integrantes dos autos se revelam suficientes para formação de convicção do julgador;
- (b) que tanto a Fiscalização quanto a contribuinte concordam que os produtos que estão em discussão nos autos são conservadores;
- (c) que não são as características técnicas que definem a classificação fiscal de uma mercadoria, mas sim a sua identidade precisamente como descrito nos textos das posições, subposições, itens e subitens da Tabela;
- (d) que o laudo de especialistas não traz qualquer vinculação para a autoridade administrativa no que a ela se à classificação da mercadoria, pois a própria autoridade, considerando as regras aplicáveis à classificação, tem competência para formar seu juízo a respeito;
- (e) que não existe na NCM referência particular aos ditos conservadores;
- (f) que, ainda que possa persistir alguma dúvida, a controvérsia sobre a classificação fiscal dos conservadores resolve-se, por completo, pelo Parecer de Classificação proferido pela OMA (Organização Mundial das Alfândegas);
- (g) que os Pareceres de Classificação são aprovados pelo Comitê do Sistema Harmonizado, tornando-se obrigatórios aos participantes;
- (h) que o Parecer de Classificação proferido pela OMA define o produto destinado à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais como “Congelador (freezer)”;
- (i) que, 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);

- (j) que a glosa de créditos de IPI decorrente de aquisição de material de uso e consumo foi feita pela Fiscalização em razão do CFOP informado pela contribuinte (CFOP 3556);
- (k) que não se admite o creditamento de IPI pela aquisição de material de uso e consumo, e isto a contribuinte não discute; e
- (l) que o fato de o processo nº 10480.720457/2020-94 estar ainda tramitando no contencioso administrativo-tributário não impede o lançamento relativo aos períodos subsequentes.

Cientificada da decisão da DRJ em 06/09/2022 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 6402), a empresa interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 6405 a 6452) em 04/10/20221 (ver Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 6403), onde traz, basicamente, os seguintes argumentos:

- (a) que os códigos NCM utilizados pela RFB estão errados, de tal sorte que a autuação viola a legalidade;
- (b) que a acusação do Auto de Infração tem por base, apenas, a leitura e observação pessoal da Fiscalização sobre a legislação, sem qualquer exame ou apreciação técnica acerca da correta identificação do tipo, natureza, finalidade e qualidade do produto, características essenciais e imprescindíveis para se fazer a correta classificação jurídica de um produto;
- (c) que os equipamentos fiscalizados não são congeladores, não podendo, portanto, ser classificados nos códigos NCM 8418.30.00 e 8418.40.00;
- (d) que os equipamentos fiscalizados são, comprovadamente, conservadores;
- (e) que o congelador tem como objetivo precípuo rebaixar a temperatura dos materiais guardados até o seu congelamento, enquanto o conservador apenas mantém a temperatura dos materiais já congelados;
- (f) que a principal diferença entre congelador e conservador é a capacidade de alterar para baixo a temperatura dos materiais armazenados no seu interior;
- (g) que a classificação é uma atividade jurídica que deve partir do conhecimento técnico;
- (h) que o exame técnico obedece a regras e padrões internacionais, bem assim regras de outra natureza, como de saúde pública e vigilância sanitária;
- (i) que, sem prévia análise técnica, não se pode determinar se o aparelho a classificar é mesmo um congelador;
- (j) que o LABELO (Laboratórios Especializados em Eletroeletrônica Calibração e Ensaio da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul) analisou os equipamentos em discussão no presente processo e concluiu que eles não possuem capacidade de congelamento nos moldes exigidos pelas regras internacionais de refrigeração (primeira prova técnica);
- (k) que, se os equipamentos não têm capacidade de congelar, eles não podem ser classificados como congeladores, como feito na autuação;

- (l) que o Instituto Federal de Educação Tecnológica de Pernambuco-IFPE, vinculado ao Ministério da Educação, detalhou a diferença científica entre equipamentos conservadores e equipamentos congeladores, abordando as suas diferenças estruturais e suas opostas finalidades (segunda prova técnica);
- (m) que o IFPE concluiu que os equipamentos não podem ser tratados, estrutural e tecnicamente, como congeladores, pois não possuem poder de congelamento devido às suas diferenças técnicas;
- (n) que, pelo laudo emitido pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade FALCÃO BAUER, usando norma ISO como parâmetro, do que é ou não CONGELADOR, é peremptoriamente concluído que equipamentos ora autuados não podem ser tecnicamente ou factualmente chamados de CONGELADORES (terceira prova técnica);
- (o) que, tendo em vista a conclusão cabal dos laudos apresentados, a RFB teria que produzir um laudo contrário que tentasse mostrar tecnicamente que os equipamentos autuados são congeladores;
- (p) que não pode a Fiscalização se valer de observação de senso comum, tendo antes que se amparar tecnicamente, para só aí passar à atividade jurídica de classificar;
- (q) que o INMETRO tem (a) norma geral e (b) existe avaliação específica para a contribuinte, dos equipamentos ora em análise, não os classificando como congeladores;
- (r) que o INMETRO diferencia congelador de conservador;
- (s) que o INMETRO certificou os equipamentos produzidos pela contribuinte como conservadores;
- (t) que os conservadores sempre gozaram de reconhecimento legal, como também o mostra a Norma Internacional IEC 62552;
- (u) que os equipamentos não podem ser tidos como congeladores porque seria uma ameaça à saúde pública;
- (v) que haveria violação ao direito do consumidor se a contribuinte, e a RFB, afirmassem que os equipamentos são congeladores;
- (w) que o custo de fabricação dos equipamentos conservadores é menor que o custo de fabricação dos equipamentos congeladores, uma vez que possuem estrutura mecânica reduzida;
- (x) que o custo menor dos equipamentos conservadores seria uma justificativa econômica para existir uma linha de equipamento autônomo, com tratamento tributário peculiar;
- (y) que o código correto dos equipamentos conservadores é o código NCM 8418.50.90;

- (z) que, nos termos da RGI/SH6, não é possível classificar um produto sem a função de congelamento nos códigos NCM 8418.30.00 ou 8418.40.00, sob pena afrontar o próprio texto da subposição;
- (aa) que a subposição residual 8418.50 possui o texto: “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”, o que atrai a classificação dos produtos para esta subposição, uma vez que eles possuem a função de conservação de produtos alimentícios e estão destinados à exposição (expositor);
- (bb) que não seria contraditório existir, abaixo de 8418.50 (conservação), o 8418.50.10 para congelador, uma vez que todo congelador também conserva, mas o conservador apenas conserva, sem capacidade de congelar;
- (cc) que independentemente de serem ou não conservadores, os equipamentos em discussão no presente processo não são comprovadamente congeladores, o que é a base da autuação;
- (dd) que a Fiscalização não trouxe qualquer prova de que os equipamentos sejam congeladores;
- (ee) que o parecer da OMA, apresentado pela Fiscalização, se aplica para congeladores;
- (ff) que os créditos glosados pela Fiscalização, relativos à aquisição de material de uso e consumo (CFOP 3556), compõem o processo produtivo da Recorrente, e foram incorporados a equipamentos industrializados;
- (gg) que o ônus da prova é da Fiscalização, não bastando simplesmente alegar que algo não pode gerar crédito, sem expor o que teria de inadequado nos produtos;
- (hh) que outro defeito da autuação está no fato de que a Fiscalização tentou dar efeito definitivo para o Auto de Infração lavrado em relação a outro período, em que pese estar sob recurso, logo com suspensão de exigibilidade;
- (ii) que é impossível já trazer, para impactar aqui, uma outra autuação que esteja com suspensão de exigibilidade; e
- (jj) que a norma é bem clara: se ao tributar a Fiscalização já quiser dar efeito presente para valores ainda em discussão administrativa, portanto com suspensão de exigibilidade, não pode aplicar qualquer multa de ofício.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

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

Das matérias submetidas à lide

Conforme se percebe no Recurso Voluntário apresentado nas e-fls. 6405 a 6452, três são as matérias contestadas pela Recorrente e submetidas à discussão no presente julgamento:

1. A classificação fiscal dos equipamentos de refrigeração fabricados pela Recorrente;
2. O direito ao aproveitamento do crédito relativo à nota fiscal eletrônica com chave 26190102802419000192550060000102261004177117, referente à compra de material para uso ou consumo (CFOP 3556); e
3. O ajuste no saldo credor anterior, promovido pela Fiscalização em razão do resultado da ação fiscal discutida no processo nº 10480.720457/2020-94.

Além disso, a Recorrente pede que, caso se entenda pela necessidade de mais elementos de convicção para julgamento do caso, seja realizada diligência para a elaboração de laudo pericial nos moldes já pormenorizados na Impugnação, tendo ela, para fins de cumprimento do disposto no Decreto nº 70.235/1972, indicado assistente técnico e formulado quesitos.

Da diligência para elaboração de laudo pericial

Conforme antedito, a Recorrente, na conclusão de seu Recurso Voluntário, antecipando a necessidade de maiores esclarecimentos por parte deste Colegiado para fins de formação de convicção, entendeu por bem fazer desde já a indicação de assistente técnico e a formulação de quesitos para a realização de uma possível perícia, nos seguintes termos:

200. Caso Vossas Excelências entendam que precisam 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; e, para cumprir a determinação legal do Decreto nº 70.235/72:6

a. indica como assistente técnico o sr. Michael Matos de Oliveira, Identidade 5477.560 SDS-PE, CPF. 039.474.694.54, com endereço na Avenida Brasil, 820, Bloco 05 Apto 310 - Rio Doce – Olinda - PE CEP 53150-470;

b. e formula estas indagações, para a Perícia responder:

i. considerando as normas de saúde pública sobre congelamento e consumo de alimentos; considerando as normas técnicas de órgãos públicos sobre fabricação, venda e utilização de equipamentos; e considerando a capacidade frigorífica e carga térmica e demais elementos de engenharia;

ii. poderia o Perito responder, e fundamentar, se todos os equipamentos listados nesta autuação (p.ex., Linhas HCE, THG, IHB,

VCV) podem ser caracterizados, sem restrição, como Congeladores (freezers) apropriados para alimentos perecíveis?

Mas não há, no presente caso, a necessidade de produção de novas provas. Os elementos contidos nos autos são mais do que suficientes para que este Colegiado forme plena convicção sobre a matéria de mérito.

Assim, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, indefiro o pedido de realização de diligência para a elaboração de laudo pericial, formulado pela Recorrente, por julgar tal providência prescindível.

Da classificação fiscal dos equipamentos de refrigeração

A Fiscalização, destacando já terem sido apuradas infrações similares em ações fiscais anteriores, ações essas que resultaram na lavratura de Autos de Infração discutidos administrativamente nos processos 10480.723765/2015-12, 10480-729.688/2018-49 e 10480.720457/2020-94, reclassificou parte dos equipamentos de refrigeração fabricados pela Recorrente do código TIPI 8418.50.90 para, a depender do modelo (horizontal ou vertical) e da capacidade (em termos de litragem), o código TIPI 8418.30.00, 8418.30.00 Ex 01, 8418.40.00 ou 8418.40.00 Ex 01.

A título de informação, a Fiscalização reproduziu no Termo de Informação Fiscal por ela elaborado, mais especificamente na e-fl. 611 do presente processo, excerto do Termo de Informação Fiscal produzido no âmbito do processo 10480-723.765/2015-12, que traz um breve histórico das diferentes classificações fiscais adotadas pela Recorrente para os equipamentos de refrigeração por ela fabricados:

“Para os congeladores (freezers) em questão (produtos das linhas HCE, HDE, IHB, THG e THG-I) a Mercofricon adotava o código NCM 8418.30.00 - Congeladores (freezers) horizontais tipo arca, de capacidade não superior a 800 litros, com a respectiva EX 01, para os equipamentos de capacidade não superior a 400 litros, da Tabela de Incidência do IPI-TIPI. Para os congeladores (freezers) da linha VCV-1C a empresa adotava o código NCM 8418.40.00 - Congeladores (freezers) verticais tipo armário, de capacidade não superior a 900 litros, com a respectiva EX 01, para os equipamentos de capacidade não superior a 400 litros, da Tabela de Incidência do IPI-TIPI.

A partir do mês de junho/2009 começa a adotar para estes produtos a classificação fiscal do código NCM 8418.50.90.

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

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

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

Em sua peça recursal, a Recorrente, acusando a Fiscalização de ter baseado a autuação apenas em sua leitura e observação pessoal da legislação, sem qualquer exame ou apreciação técnica acerca da correta identificação do tipo, natureza, finalidade e qualidade do produto, sustenta ter "como provar cabalmente que os códigos utilizados pela RFB estão errados".

Para tal desiderato, a Recorrente inicia seu arrazoado estabelecendo o fato de que **os equipamentos fiscalizados não são congeladores, mas sim conservadores**. E, para a Recorrente, se os equipamentos não são congeladores, não poderiam ser classificados, como quer a Fiscalização, nos códigos TIPI 8418.30.00 ou 8418.40.00, onde constam os seguintes textos:

8418.30.00 - **Congeladores** (freezers) horizontais (arcas), de capacidade não superior a 800l

Ex 01 - De capacidade não superior a 400 litros

8418.40.00 - **Congeladores** (freezers) verticais, de capacidade não superior a 900l

Ex 01 - De capacidade não superior a 400 litros

Antes de entrar nas características técnicas dos equipamentos fiscalizados, a Recorrente traça o que chama de distinção essencial entre equipamentos congeladores e equipamentos conservadores:

a. **O CONGELADOR tem como objetivo precípua rebaixar** a temperatura dos materiais guardados de, por exemplo, ambiental de +15° para levá-la para -20°, com isso fazendo que um determinado objeto em temperatura ambiente passe a ficar congelado.

b. Já o **CONSERVADOR (como o autuado), não é feito para rebaixar 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**; por exemplo, receber materiais a -20° e apenas mantê-los assim; ou receber a 10° e mantê-los assim.

Na sequência, a Recorrente apresenta três provas técnicas que demonstrariam que os equipamentos fiscalizados não são congeladores:

1. **Primeira prova técnica:** Ensaio técnico sobre a capacidade de congelamento, elaborado pelo LABELO (Laboratórios Especializados em Eletroeletrônica

Calibração e Ensaios da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul), que concluiu que os equipamentos de refrigeração submetidos à análise não possuem capacidade de congelamento nos moldes exigidos pelas regras internacionais de refrigeração (e-fl. 5960 e ss.).

2. **Segunda prova técnica:** Estudo sobre a estrutura dos equipamentos, realizado pelo Instituto Federal de Educação Tecnológica de Pernambuco-IFPE, vinculado ao Ministério da Educação, que detalhou a diferença científica entre equipamentos conservadores e equipamentos congeladores, abordando as suas diferenças estruturais e suas opostas finalidades, e concluiu que os equipamentos produzidos pela MERCOFRICON não servem para congelar o produto e sim para manter o produto que foi congelado (e-fl. 6325 e ss.).
3. **Terceira prova técnica:** Laudo emitido pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade FALCÃO BAUER que, usando norma ISO como parâmetro do que é ou não CONGELADOR, concluiu que os equipamentos fabricados pela MERCOFRICON são considerados conservadores, pois no período de 24 horas não condicionaram as amostras a uma temperatura de - 18°C ou inferior (e-fl. 6348 e ss.).

Defende que, a partir da conclusão cabal dos laudos por ela apresentados, a RFB teria que produzir um laudo contrário, que mostrasse tecnicamente que os equipamentos autuados são congeladores, uma vez que o ônus da prova, neste caso, é a da Fiscalização.

A Recorrente apresenta, ainda como meio de prova de que os produtos por ela fabricados não são equipamentos congeladores, mas sim equipamentos conservadores, os certificados emitidos pelo ICBR (Instituto de Certificações S/A), instituição que opera de acordo com o INMETRO, que atestariam que os equipamentos são todos conservadores (e-fl. 5938 e ss.).

Cita a Portaria INMETRO nº 577/2015, a NBR 9525/1986, a Norma Internacional IEC 62552 e a ISSO 5155/1995, que comprovariam a existência de diferenciação entre equipamentos congeladores e equipamentos conservadores.

Traz ainda para a discussão aspectos envolvendo a saúde pública e o direito do consumidor, sempre no sentido de estabelecer uma diferenciação entre equipamentos congeladores e equipamento conservadores.

Por fim, a Recorrente dedica um tópico inteiro (tópico III.8, nas e-fls. 6433 a 6440) na tentativa de demonstrar que os equipamentos de refrigeração que se encontram em discussão no presente processo deveriam ser classificados no código TIPI 8418.50.90.

Em que pese o robusto conjunto probatório e o extenso arrazoado produzidos pela Recorrente, que demonstram, sem qualquer sombra de dúvidas, que, segundo as normas técnicas referidas, os equipamentos de refrigeração por ela fabricados devem ser tecnicamente

classificados como conservadores, e não como congeladores, o fato é que não é essa a matéria que se encontra controvertida nos autos.

Aliás, ao contrário disso, essa é uma matéria absolutamente incontroversa no presente processo, uma vez que tanto a Fiscalização quanto a autoridade julgadora de primeira instância (DRJ) reconhecem que os produtos cuja classificação fiscal se encontra em discussão nos autos são classificados, tecnicamente, como equipamentos conservadores.

Observe-se que a Fiscalização, no início da página 11 de seu Termo de Informação Fiscal (e-fl. 613), expressa claramente não colocar em dúvida a classificação técnica dos produtos fiscalizados (se congeladores ou conservadores):

Em que pese o esforço da fiscalizada em estabelecer distinção técnica entre conservador e congelador, **não se coloca em dúvida se os produtos fabricados seriam congeladores ou conservadores**. O cerne da questão é saber, à luz da convenção do Sistema Harmonizado e no âmbito do MERCOSUL, como a Nomenclatura trata estes produtos. Ou seja, saber se a NCM trata congeladores e conservadores como produtos similares ou os colocam em patamares diferenciados. Ficará evidenciado a seguir que os conservadores e congeladores são tratados como similares. (destaquei)

Da mesma forma, a autoridade julgadora aponta a falta de litigiosidade sobre a matéria, e assim se posiciona no voto condutor do Acórdão 108-027.385 – 21ª TURMA/DRJ08 (e-fl. 6384):

A impugnante apresenta um extenso arrazoado, por meio do qual pretende demonstrar que os produtos que fabrica são conservadores. Ocorre, porém, que tal matéria é incontroversa, eis que a própria Fiscalização reconhece esta condição. Confira-se (fl. 613):

Em que pese o esforço da fiscalizada em estabelecer distinção técnica entre conservador e congelador, não se coloca em dúvida se os produtos fabricados seriam congeladores ou conservadores. O cerne da questão é saber, à luz da convenção do Sistema Harmonizado e no âmbito do MERCOSUL, como a Nomenclatura trata estes produtos. Ou seja, saber se a NCM trata congeladores e conservadores como produtos similares ou os colocam em patamares diferenciados. Ficará evidenciado a seguir que os conservadores e congeladores são tratados como similares.

Assim, não há que se alongar neste debate, haja vista que Fisco e contribuinte concordam que o produto aqui em foco é conservador. (destaquei)

Temos, então, como fato posto, que os equipamentos fabricados pela MERCOFRICON são equipamentos tecnicamente classificados como conservadores.

A questão que se coloca a partir dessa constatação, e que representa a verdadeira discussão posta nos autos desde a lavratura do Auto de Infração, é a identificação da correta classificação fiscal (e não da classificação técnica) dos equipamentos conservadores.

A principal linha de argumentação da Recorrente é que, se os equipamentos não são congeladores, eles não poderiam ser classificados nos códigos TIPI 8418.30.00 ou 8418.40.00. Isso porque tanto a subposição 8418.30 quanto a subposição 8418.40 estariam destinadas, no entender da Recorrente, apenas a equipamentos congeladores, uma vez que assim está expresso nos textos das referidas subposições:

8418.30.00 - **Congeladores** (freezers) horizontais (arcas), de capacidade não superior a 800l

Ex 01 - De capacidade não superior a 400 litros

8418.40.00 - **Congeladores** (freezers) verticais, de capacidade não superior a 900l

Ex 01 - De capacidade não superior a 400 litros

Por outro lado, a Fiscalização, ciente do fato de estar diante de equipamentos de conservação de alimentos, procurou demonstrar que o Sistema Harmonizado não faz distinção, para fins de classificação fiscal, entre equipamentos congeladores e equipamentos conservadores, de tal sorte que os códigos TIPI 8418.30.00 e 8418.40.00 comportam, indistintamente, tanto uns quanto outros.

Para que possamos iniciar o deslinde da questão, é preciso que se diga que a classificação fiscal no Sistema Harmonizado não está subordinada a qualquer norma emitida por qualquer órgão técnico, nacional ou internacional.

Por isso, está equivocada a Recorrente quando afirma que a RFB, ao não considerar as normas técnicas no momento da classificação fiscal de mercadorias, “viola a competência legal do INMETRO, pois justamente o órgão público com aptidão para fazer as avaliações metrológicas dos equipamentos, notadamente os aqui discutidos”. Não viola porque a competência legal para estabelecer a classificação fiscal de mercadorias é da RFB, e não do INMETRO ou de qualquer outro órgão, técnico ou não.

O parágrafo único do art. 94 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) diz, de forma cristalina, o que deve ser considerado para fins de classificação fiscal de mercadorias: a) as Regras Gerais para Interpretação; b) as Regras Gerais Complementares; c) as Notas Complementares; e, subsidiariamente, d) as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias.

Parágrafo único. Para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Aduanas.

Não obstante o disposto no regulamento Aduaneiro, antes que se possa iniciar a aplicação das regras para a classificação fiscal no caso concreto, é preciso que a mercadoria seja

perfeitamente conhecida, em todos os seus aspectos, pela autoridade fiscal. E é aí que surge a importância do laudo técnico, que tem como função precípua a identificação precisa da mercadoria a ser classificada, especialmente nos seus aspectos técnicos. Uma vez identificada a mercadoria, cabe à autoridade fiscal determinar o seu enquadramento no Sistema Harmonizado, utilizando-se, para tantos, das regras de classificação estabelecidas.

Por isso foi cirúrgica a DRJ quando afirmou que “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”, e também quando disse que, “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 (Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado) e as NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado)”.

No caso concreto que aqui se analisa, por mais complexa que possa parecer a tarefa de classificar os equipamentos conservadores no Sistema Harmonizado, e essa complexidade fica bem refletida no litígio estabelecido e nos argumentos trazidos pelas partes litigantes, fato é que a matéria já foi examinada e a dúvida já foi dirimida no âmbito da Organização Mundial das Aduanas (OMA), que emitiu parecer de classificação para mercadoria semelhante a que aqui se examina.

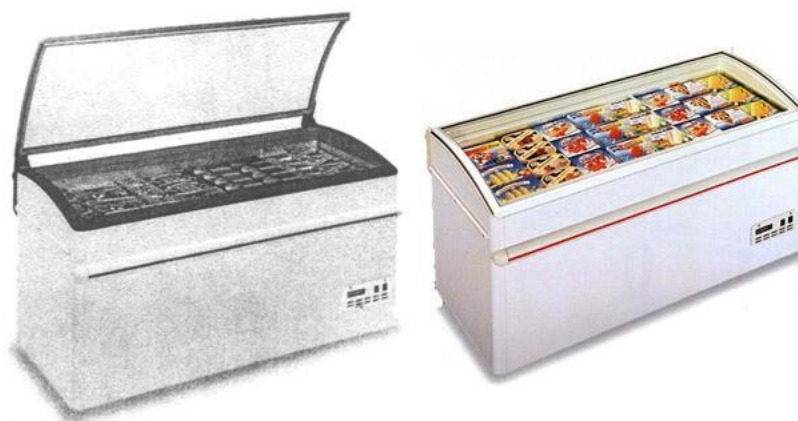
Antes de prosseguirmos, é importante destacar que os pareceres de classificação aprovados pelo Comitê do Sistema Harmonizado são de observância obrigatória por parte dos países signatários do Sistema Harmonizado, como é o caso do Brasil.

A tradução para a língua portuguesa da coletânea dos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Alfândegas, atualizada até junho de 2023, foi aprovada pela Instrução Normativa RFB nº 2.171/2024, que diz ainda, em seu art. 2º, que os pareceres de classificação terão caráter vinculativo, “e serão adotados como elemento subsidiário fundamental para a classificação de mercadorias com características semelhantes às das mercadorias objeto de sua análise”.

No anexo único da Instrução Normativa RFB nº 2.171/2024 encontramos a seguinte classificação para os equipamentos conservadores:

8418.30

1. Congelador (freezer) horizontal, 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 Recorrente defende que esse parecer de classificação emitido pela OMA não se aplica para o caso dos autos pelo fato de se tratar, na verdade, de equipamento congelador, como está expresso no início do enunciado (**congelador** (freezer) horizontal). Mas a Recorrente parece não ter visto que a descrição da mercadoria é mais do que clara no que diz respeito à sua função: **destinado a conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais**.

Não há dúvidas de que esse parecer da OMA classificou o mesmo tipo de equipamento que se discute no presente processo, qual seja, equipamento conservador, enquadrando-o no código 8418.30 do Sistema Harmonizado.

Não obstante pudéssemos parar a análise por aqui, uma vez que o parecer de classificação da OMA é definitivo em relação à classificação fiscal que deve ser adotada para os equipamentos conservadores, é interessante avançarmos um pouco mais para procurarmos entender as razões que levaram a OMA a classificar os equipamentos conservadores em uma subposição que, a um primeiro olhar, poderia deixar transparecer estar destinada apenas a equipamentos congeladores, como vem insistentemente sustentando a Recorrente.

Mas o fato é que, ao contrário do que possa inicialmente parecer, tanto o código TIPI 8418.30.00 quanto o código TIPI 8418.40.00 abrangem mais do que equipamentos congeladores. Não é por acaso que, no texto desses códigos, após a palavra congeladores, encontramos, entre parênteses, a expressão “freezers”.

8418.30.00 - Congeladores (freezers) horizontais (arcas), de capacidade não superior a 800l

Ex 01 - De capacidade não superior a 400 litros

8418.40.00 - Congeladores (freezers) verticais, de capacidade não superior a 900l

Ex 01 - De capacidade não superior a 400 litros

E a palavra “freezer”, seja ela utilizada na língua inglesa, seja ela utilizada na língua portuguesa, significa um equipamento utilizado para congelar alimentos, mas também significa um equipamento utilizado para manter alimentos congelados.

Não é porque os equipamentos conservadores “não possuem capacidade de congelamento nos moldes exigidos pelas regras internacionais de refrigeração”, como apontado

pela Recorrente quando referiu os ensaios realizados pelo LABELO em seus equipamentos, que esses equipamentos não podem ser considerados “freezers”. Eles têm capacidade de congelamento, embora não a exigida pelas normas que regulam a matéria (eles não congelam os alimentos nos tempos apropriados). Afinal de contas, esses equipamentos operam em temperaturas bem abaixo de 0 °C.

Em uma rápida busca no google é possível ver que os equipamentos conservadores da Recorrente são anunciados para venda como “freezers”, como podemos ver, por exemplo, na imagem a seguir, que mostra o anúncio de um equipamento conservador da Recorrente, da linha HCED:



Além disso, também uma rápida busca no google é capaz de esclarecer a diferença existente entre *freezer* congelador e *freezer* conservador, ambos tratados como *freezers*.

Essa discussão sobre a possibilidade de classificarmos os equipamentos conservadores na subposição 8418.30 ou na subposição 8418.40 não existiria se estivessemos diante da versão em inglês do Sistema Harmonizado, uma vez que a expressão ali utilizada é, adivinhem, ... “freezers”!

8418.30 - Freezers of the chest type, not exceeding 800 l capacity

8418.40 - Freezers of the upright type, not exceeding 900 l capacity

E muito menos existiria essa discussão se estivessemos utilizando a versão em francês para fins de classificação de mercadorias, que de forma bastante explícita utiliza a expressão “*meubles congélateurs-conservateurs*”, deixando absolutamente claro que essas subposições abrangem tanto os equipamentos congeladores quanto os equipamentos conservadores:

8418.30 - Meubles congélateurs-conservateurs du type coffre, d'une capacité n'excédant pas 800 l

8418.40 - Meubles congélateurs-conservateurs du type armoire, d'une capacité n'excédant pas 900 l

A Receita Federal também já analisou a classificação fiscal de equipamentos conservadores de alimentos, tendo decidido, por meio da Solução de Divergência Cosit nº 98.039, de 22/09/2017, que os equipamentos conservadores horizontais, com temperatura de trabalho abaixo de - 18 °C e capacidade de 650 litros, devem ser classificados no código 8418.30.00:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Reforma de ofício a Solução de Consulta SRRF/6ªRF/Diana nº 24, de 23 de junho de 2005.

Código NCM: 8418.30.00

Mercadoria: 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”.

Dispositivos Legais: RGI 1 (texto da posição 84.18) e RGI 6 (texto da subposição 8418.30) da NCM constante da TEC, aprovada pela Res. Camex nº 125, de 2016, e da Tipi, aprovada pelo Dec. nº 8.950, de 2016.

Por fim, registre-se que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já teve a oportunidade de se manifestar, no âmbito do processo 10480.723765/2015-12, sobre a classificação fiscal de equipamentos conservadores fabricados pela própria Recorrente, tendo decidido, por unanimidade de votos, manter a classificação fiscal adotada pela Fiscalização. Eis a ementa sobre a classificação dos produtos do Acórdão 3402-006.052, de 29/01/2019:

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.

Diante de tudo o que foi exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário e mantenho a classificação fiscal determinada pela Fiscalização relativa aos equipamentos conservadores fabricados pela Recorrente, que, a depender do modelo (horizontal ou vertical) e da capacidade (em termos de litragem), devem ser enquadrados nos códigos TIPI 8418.30.00, 8418.30.00 Ex 01, 8418.40.00 ou 8418.40.00 Ex 01.

Do crédito relativo à nota fiscal com CFOP 3556

A Fiscalização, após análise das entradas escrituradas no RAIPi com crédito de IPI, identificou a escrituração incorreta de uma nota fiscal de material de uso e consumo (CFOP 3556), tendo promovido a glosa do valor correspondente (R\$ 1.454,63).

A motivação dada pela Fiscalização para a glosa desse valor é que “a legislação do IPI veda o aproveitamento do crédito na entrada de bens destinados ao Ativo Permanente, bem como em relação à entrada de material de consumo e/ou consumo (que não participam do processo produtivo), conforme a vedação existente no §1º do art. 251 do RIPI/2010”.

A DRJ manteve a glosa sob o argumento de que “não se admite o creditamento de IPI pela aquisição de material de uso e consumo”, e que, “no caso, conforme CFOP, as aquisições foram feitas com a finalidade de material de uso e consumo”.

A DRJ explicou, ainda, “que a informação foi efetuada pela própria contribuinte, que, em momento algum apresenta provas do contrário”.

Em sua defesa, a Recorrente afirma que, “pela própria descrição dos produtos que sofreram glosa, já é possível concluir pela incorreção da autuação”, e acrescenta que “os produtos apontados compõem o processo produtivo, incorporados em equipamentos industrializados” e que “o ônus da prova é do fisco, não bastando simplesmente alegar que algo não pode gerar crédito, sem expor o que teria de inadequado nos produtos”.

Sem razão a Recorrente.

A uma, porque a descrição dos produtos (BLOCO P TESTE TYPE 1250 e BLOCO P TESTE TYPE 500X), ao contrário do que afirma a Recorrente, não permite que se conclua pela improcedência da glosa.

A duas, porque a Recorrente não apresenta qualquer elemento de prova que corrobore minimamente o que foi por ela afirmado em relação à utilização dos produtos no processo produtivo.

A três, porque a Fiscalização expôs que a glosa se deu em razão do fato de o CFOP da nota fiscal indicar que as mercadorias eram destinadas para uso e consumo, que não permite o aproveitamento de crédito, o que não foi expressamente contradito pela Recorrente.

A quatro, porque, em se tratando de direito creditório, o ônus de demonstrar a certeza (existência) e liquidez (valor) do crédito é de quem alega o direito, no caso, o ônus da prova é da Recorrente.

Por essas razões, nego provimento ao Recurso Voluntário e mantenho a glosa promovida pela Fiscalização relativa à nota fiscal com CFOP 3556.

Do ajuste no saldo credor anterior

Conforme destacado pela DRJ, “na reconstituição da escrita fiscal, com a consequente apuração dos saldos devedores – objeto do lançamento, a autoridade fiscal anulou o saldo credor inicial do 3º trimestre de 2018 (R\$ 6.365.151,18), considerando que, no processo nº 10480.720457/2020-94, havia sido apurado um saldo devedor de R\$ 1.569.388,83 para o período de junho de 2018”, de tal sorte que, “nestas circunstâncias, não haveria saldo credor a ser aproveitado nos períodos posteriores”.

A Recorrente contesta a glosa do saldo credor inicial de R\$ 6.365.151,18, alegando ser impossível trazer para o presente processo os efeitos de “outra autuação que esteja com suspensão de exigibilidade” em razão de recurso apresentado naquele processo.

Diz que “a legislação prevê a possibilidade de prevenir a decadência”, mas, nesse caso, não poderia ser aplicada qualquer multa de ofício, como foi feito no presente processo.

Em primeiro lugar, é preciso que se aponte o equívoco da Recorrente quando associa a situação do lançamento do presente Auto de Infração àquela prevista no art. 63 da Lei nº 9.430/96, que trata da constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência:

Art. 63. 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 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

É evidente que o lançamento que aqui se discute não é um lançamento feito para prevenir a decadência do crédito tributário. Uma simples leitura do dispositivo legal invocado pela própria Recorrente, que foi acima transcrito, já revela que o lançamento para prevenir a decadência, sem multa de ofício, se dá nos casos em que a exigibilidade do crédito tributário tenha sido suspensa em razão de concessão de medida liminar em mandado de segurança (inciso IV do art. 151 do CTN) ou de concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial (inciso V do art. 151 do CTN), o que não é o caso aqui analisado.

Parafraseando a Recorrente, que disse no parágrafo 194 de seu Recurso Voluntário que “realmente, se as palavras não perderam o sentido, suspensão de exigibilidade significa que... está suspensa a exigibilidade, qualquer exigibilidade!”, digo eu que, se as palavras não perderam o sentido, suspensão da exigibilidade em razão de concessão de medida liminar significa que... está suspensa a exigibilidade caso tenha sido concedida medida liminar, e não qualquer exigibilidade!

Quanto à possibilidade (ou a impossibilidade) de a Fiscalização glosar o saldo credor inicial do período em razão de autuação feita em outro processo, não há qualquer vedação legal que aponte nesse sentido. Se a Fiscalização apurou que o crédito pleiteado pela Recorrente não existe, é seu dever de ofício promover a glosa. E é isso que foi feito.

O argumento trazido pela Recorrente, em voluntário, de que não seria possível trazer para o presente processo os efeitos de “outra autuação que esteja com suspensão de exigibilidade” (em razão de recurso apresentado naquele processo), além de carecer de fundamentação legal, é até difícil de ser compreendido. O que está suspensa naquele processo é a exigência do crédito tributário lá lançado. E é tão somente esse o efeito esperado pela apresentação de recurso.

Como bem destacou a DRJ, “caso haja modificação no saldo de IPI referente a junho de 2018, com eventual reconhecimento de saldo credor para esse período, obviamente, este saldo poderá ser aproveitado de acordo com análise efetuada em momento oportuno, considerando-se a situação em concreto nessa ocasião”.

Não há, portanto, qualquer impedimento para a glosa do saldo credor inicial no presente processo, de tal sorte que não há nada a prover em relação a essa matéria.

Conclusão

Diante do exposto, voto por indeferir o pedido de realização de diligência para a elaboração de laudo pericial e, no mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles